

Paweł Majka

Uniwersytet Rzeszowski

ORCID: 0000-0003-4315-4133

pmajka@ur.edu.pl

## Sankcje podatkowe jako instytucje warunkujące skuteczność gromadzenia informacji podatkowych – granice regulacji prawnych

### STRESZCZENIE

Przedmiotem opracowania jest nakreślenie granic, w ramach których ustawodawca może sankcjonować obowiązek informowania organów podatkowych za pomocą sankcji podatkowych. Autor analizuje sankcje podatkowe jako instrumenty gwarantujące skuteczność norm prawnych związanych z obowiązkami informacyjnymi w świetle ochrony praw podatnika. Zdaniem autora granice możliwego kształtu sankcji podatkowych mają istotne znaczenie z uwagi na konieczność ochrony podatników przed nadmierną ingerencją w ich prawa. Ograniczenia te, zarówno w prawie krajowym, jak i międzynarodowym, wyznacza przede wszystkim zasada proporcjonalności, która decyduje o stopniu dolegliwości związanej z zastosowaniem sankcji. Należy wskazać, że scharakteryzowane w niniejszym opracowaniu granice kształtu tych sankcji gwarantują z kolei ochronę praw tych podmiotów. Jednocześnie należy podkreślić, że sankcje podatkowe są co do zasady elementem uzupełniającym systemu gwarancji skuteczności prawa, a ustawodawca – decydując się na ich szersze zastosowanie – powinien odpowiednio zrównoważyć stopień „nasylenia” prawa podatkowego sankcjami, uwzględniając jego charakter.

**Słowa kluczowe:** sankcje podatkowe; prawne granice sankcji; informacje podatkowe; obowiązki informacyjne podatnika; ochrona praw podatnika

### WPROWADZENIE

Katalog środków gwarantujących wykonanie obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego jest zróżnicowany, przy czym podstawową rolę odgrywają instytucje prawa administracyjnego związane z egzekucją zaległości podatkowych oraz regulacje prawa karnego skarbowego. Posługiwanie się zróżnicowanymi środkami zapewniającymi skuteczność prawa należy jednocześnie ocenić jako zasadne w świetle twierdzeń doktryny o tym, że przestrzeganie prawa podatkowego zależy od właściwej proporcji wszystkich czynników, na które wpływ ma ustawodawca<sup>1</sup>. Równoległe prawo podatkowe posługuje się także instytucjami wynikającymi wyłącznie z jego norm, zbliżonymi w budowie do sankcji administracyjnych, określanymi jako sankcje podatkowe, przy czym nie stanowią one podstawowej instytucji gwarantującej skuteczność prawa. Instytucje te stanowią obecnie interesujący przedmiot badań dogmatycznoprawnych, ponieważ od 2009 r. zaobserwować można wyraźny wzrost ilości i różnorodności tego rodzaju sankcji, szczególnie w ostatnich czterech latach<sup>2</sup>.

Wzrost zainteresowania ustawodawcy sankcjami w regulacjach podatkowych spowodowany jest oczywiście uznaniem za konieczne wyposażenia administracji podatkowej w instrumenty umożliwiające skuteczną realizację obowiązków nakładanych na zobowiązane

---

<sup>1</sup> Zob. K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries: Implications for Taxpayer Compliance and Policy*, „Revenue Law Journal” 2004, no. 14, s. 85.

<sup>2</sup> W 2009 r. przepisy przewidywały 16 sankcji podatkowych, natomiast w 2016 r. było ich 21. Na dzień 1 stycznia 2020 r. instytucji kwalifikowanych jako sankcje podatkowe było ponad 30.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

podmioty, przy czym charakterystyczne jest to, że sankcje coraz częściej nie są związane z zapłatą podatku, lecz dotyczą obowiązków instrumentalnych polegających na przekazywaniu informacji. Wprowadzanie do systemu podatkowego kolejnych sankcji należy łączyć z obecnym procesem rosnącej ilości obowiązków informacyjnych, nakładanych zarówno na podatników, jak i na inne podmioty. Zaznaczyć należy, że jakkolwiek specyfika prawa podatkowego wymagała zawsze pozyskiwania informacji dotyczących przede wszystkim przedmiotu i podstawy opodatkowania, to istota instrumentów prawnych związanych z ich gromadzeniem była dotychczas stosunkowo stabilna. W ostatnich kilku latach nastąpiły jednak dynamiczne zmiany prawa podatkowego w zakresie skali gromadzenia informacji przez organy podatkowe w związku z szerokim wykorzystaniem technologii informatycznych<sup>3</sup>. Jest to spowodowane przede wszystkim założeniem „uszczelnienia” systemu podatkowego, m.in. poprzez zwiększenie zakresu obowiązków informacyjnych, poszerzenie katalogu podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji oraz wykorzystanie technologii informatycznych jako nowych narzędzi gromadzenia i analizy informacji. Uzasadnione jest tym samym prowadzenie analiz w zakresie wykorzystywania sankcji podatkowych jako instrumentów gwarantujących skuteczność norm prawnych związanych z obowiązkami informacyjnymi, w tym badanie ingerencji poprzez te sankcje w prawa podatnika.

Celem niniejszego opracowania jest określenie granic, w których ustawodawca może sankcjonować obowiązki przekazywania organom podatkowym informacji, wykorzystując sankcje podatkowe. Powstaje bowiem istotny problem takiego kształtu sankcji, by nie skutkowały one nadmierną ingerencją w prawa podatników. Na marginesie zaznaczyć należy, że brak jest szerokich oraz wieloaspektowych badań nad problematyką sankcji w prawie podatkowym w tym zakresie, których wyniki mógłby wykorzystać prawodawca. Niniejsze opracowanie w założeniu ma stanowić element tych badań, a wnioski wynikające z analizy mogą stanowić przyczynek do dyskusji nad kierunkami dalszych zmian regulacji prawnych.

## POJĘCIA INFORMACJI PODATKOWYCH I ICH GROMADZENIA

W związku z tym, że pojęcie gromadzenia informacji nie ma definicji normatywnej, a ustawowa definicja informacji podatkowych nie ma znaczenia uniwersalnego<sup>4</sup>, dla potrzeb prowadzonej analizy należy ustalić rozumienie tych terminów.

Informacje podatkowe należy rozumieć jako przekazywane organom podatkowym informacje o zjawiskach podlegających opodatkowaniu<sup>5</sup>, które służą administracji podatkowej do monitorowania zgodności zachowań podatników z prawem<sup>6</sup>. Z informacjami podatkowy-

---

<sup>3</sup> Kierunek ten jest charakterystyczny dla rozwoju administracji podatkowej większości krajów. Zob. *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, 7<sup>th</sup> edition, OECD Publishing, s. 32, 88.

<sup>4</sup> Zob. np. pojęcia informacji podatkowych wynikające z art. 82 § 1, art. 84 § 1 oraz art. 299 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1325 ze zm.) (dalej: O.p.), a także art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. 2020, poz. 343).

<sup>5</sup> B. Brzeziński, *Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 296.

<sup>6</sup> Idem, *Informacje podatkowe*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, t. 9: *Prawo finansowe*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, Warszawa 2017, s. 205.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

mi związane są działania, którym są one poddawane, określane jako procesy informacyjne, do których zalicza się ich gromadzenie<sup>7</sup>.

Gromadzenie informacji podatkowych stanowi proces obejmujący rejestrację podatników w celu ich ewidencji i identyfikacji oraz zbieranie i agregację informacji przez administrację podatkową o zjawiskach podlegających opodatkowaniu w celu ich przetwarzania, wykorzystania oraz przekazania<sup>8</sup>. Gromadzenie informacji podatkowych może odbywać się w ramach szeroko rozumianych procedur podatkowych (postępowania jurysdykcyjnego, czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i celno-skarbowej), a także poza nimi, przy czym dla potrzeb niniejszego opracowania kwestia rodzaju procedury, w której dochodzi do naruszenia obowiązków informacyjnych, zostanie pominięta.

Analizując unormowania z zakresu procesów komunikacyjnych w prawie podatkowym należy zwrócić uwagę na nacisk, jaki polski ustawodawca obecnie kładzie na zwiększenie zakresu gromadzenia informacji. Jakkolwiek zmiany te w części są uzasadnione zobowiązaniami wynikającymi z prawa międzynarodowego, to niektóre z nich wykraczają poza wymogi nałożone na prawodawców krajowych<sup>9</sup>. Dodatkowo dostrzec można automatyzm w nakładaniu w drodze ustawy na podmioty zobowiązane dodatkowych obowiązków informacyjnych w sytuacji, gdy organy podatkowe trafiają na trudności w pozyskaniu informacji, wykorzystując dotychczasowe środki<sup>10</sup>. Wprowadzając kolejne obowiązki w zakresie przekazywania informacji podatkowych, ustawodawca staje jednocześnie przed problemem wyboru środków gwarantujących skuteczność norm, w tym możliwości posłużenia się sankcjami o charakterze podatkowym.

## POJĘCIE I RODZAJE SANKCJI PODATKOWYCH

Z uwagi na to, że termin sankcji podatkowych nie jest zdefiniowany w treści regulacji prawnych oraz różne są zakresy tego pojęcia prezentowane w doktrynie<sup>11</sup>, dalsza analiza wymaga przyjęcia definicji pozwalającej wyróżnić jednolitą grupę instytucji kwalifikowanych jako ten rodzaj sankcji.

W teorii prawa sankcję definiuje się jako zapowiedź reakcji (ujęcie normatywne) lub reakcję ze strony państwa (ujęcie realne) na zachowanie sprzeczne z normą prawną, skutkują-

---

<sup>7</sup> Zob. J. Oleński, *Ekonomika informacji. Metody*, Warszawa 2003, s. 39 i n.

<sup>8</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 553–554.

<sup>9</sup> Przykładowo przyjęty w polskim prawie obowiązkowy zakres informacji obejmujący raportowanie o schematach podatkowych jest szerszy niż wynikający z rozwiązań dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139/1, 4.06.2018).

<sup>10</sup> Przykładowo z dniem 2 stycznia 2019 r. znolelizowano art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2020, poz. 505), dodając do tego przepisu pkt 10 rozszerzający kompetencje organów Krajowej Administracji Skarbowej o żądanie przekazania informacji od innych niż podmiotów w toku prowadzonych działań analitycznych, co było związane z koniecznością gromadzenia informacji o podmiotach osiągających dochody z obrotu tzw. kryptowalutami.

<sup>11</sup> Zob. np. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 458–460; M. Duda, *Pojęcie i charakter sankcji podatkowych*, „Prawo – Administracja – Kościół” 2002, nr 2–3, s. 60 i n.; H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3, s. 22–23; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 237–238.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

cą ujemnymi następstwami (dolegliwościami) dla naruszającego normę<sup>12</sup>. Uwzględniając powyższe ujęcie teoretycznoprawne jako sankcje podatkowe należy określić wynikające z prawa podatkowego konsekwencje naruszenia obowiązków norm materialnych tego prawa przez jego adresata będącego podmiotem biernym (z reguły podmiotem zobowiązanym w stosunku podatkowoprawnym), które z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego wywołują niekorzystną sytuację prawną lub faktyczną w stosunku do sytuacji, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy oraz w ocenie prawodawcy są traktowane jako kara za naruszenie prawa<sup>13</sup>. Tak rozumiane sankcje podatkowe wynikają z regulacji prawa podatkowego oraz oparte są na odpowiedzialności gwarancyjnej i wymierzane są przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego w trybie procedury podatkowej, przy czym nie są one podatkami<sup>14</sup>. Charakter tych sankcji, stanowiących jeden z instrumentów gwarantujących przestrzeganie prawa, zbliża je do instytucji służących zabezpieczeniu lub wymuszeniu realizacji głównego rozszczenia podatkowego i w związku z tym nakładanych w celach niefiskalnych<sup>15</sup>.

Z punktu widzenia obowiązków, których nie wykonał adresat normy podatkowej, sankcje podatkowe można podzielić na dotyczące obowiązku podstawowego, jakim jest zapłata podatku, oraz obowiązków instrumentalnych, w tym przede wszystkim związanych z przekazywaniem organom podatkowym informacji.

Dla prowadzonych rozważań istotny jest także podział sankcji podatkowych w oparciu o kryterium skutków dla naruszającego normę związany z uszczegółowieniem niekorzystnych sytuacji, w których się on znajduje. Kryterium to pozwala w pierwszej kolejności wyróżnić sankcje, w wypadku których zwiększona jest wysokość zobowiązania podatkowego z uwagi na zwiększenie podstawy opodatkowania bądź stawki podatkowej. Sytuację naruszającego normę można również zmienić na niekorzystną poprzez sankcje polegające na nałożeniu dodatkowych obowiązków (z reguły jest to dodatkowe zobowiązanie podatkowe). Ostatni rodzaj sankcji stanowią te, w wyniku których naruszający normę traci korzyści wynikające z przyznanych praw<sup>16</sup>.

#### KATALOG SANKCJI PODATKOWYCH PRZEWIDZIANYCH ZA NARUSZENIE OBOWIĄZKÓW INFORMACYJNYCH

W oparciu o przyjętą wyżej definicję sankcji obecnie wyróżnić można osiem instytucji, które należy zakwalifikować jako sankcje podatkowe wymierzane w związku z naruszeniem obowiązków informacyjnych. Są to:

- 1) dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane przez organ podatkowy na podstawie przepisów rozdziału 6a działu III O.p. w związku z wydaniem decyzji o odpowiedzialności płatnika na podstawie art. 30 § 1 O.p., w sytuacji gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodo-

---

<sup>12</sup> Zob. M. Borucka-Arctowa, J. Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1997, s. 76; W. Dziedziak, *Sankcje prawne i moralne. Studium teoretycznoprawne*, Lublin 1999 (niepublikowana praca doktorska), s. 44; M. Smółka, *Pojęcie i rodzaje sankcji prawnych*, Lublin 1979 (niepublikowana praca doktorska), s. 285.

<sup>13</sup> P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 60 i n.

<sup>14</sup> A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 4, s. 6.

<sup>15</sup> Por. *ibidem*; I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 176.

<sup>16</sup> P. Majka, *op. cit.*, s. 66–67.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

wym od osób fizycznych<sup>17</sup> lub oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>18</sup> (oświadczenia o posiadaniu dokumentów wymaganych dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku lub nieposiadaniu wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku) nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika (art. 58a § 1 pkt 5 O.p.),

- 2) podwojenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 u.p.d.o.f. lub rozdziału 1a oddziału 3 u.p.d.o.p. (związanej z dokumentacją cen transferowych) – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 O.p. i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej (art. 58c § 1 pkt 3 O.p.),
- 3) utrata na okres 36 miesięcy prawa do rozliczania podatku VAT na zasadach określonych w art. 33a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>19</sup> (tj. rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towaru w ramach deklaracji składanej za okres, w którym powstał obowiązek z tytułu importu) przez podatnika, który nie przestrzega 4-miesięcznego terminu do przedstawienia dokumentów potwierdzających rozliczenie kwoty podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej (art. 33a ust. 10 u.p.t.u.),
- 4) wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT UE z urzędu, jeżeli przez okres trzech kolejnych miesięcy nie składał zbiorczych informacji o dokonanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych („informacji podsumowujących”), pomimo istnienia takiego obowiązku (art. 97 ust. 15a u.p.t.u.),
- 5) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w sytuacji nieprowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111 ust. 2 u.p.t.u.),
- 6) opodatkowanie maksymalnymi stawkami ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w sytuacji podatnika prowadzącego działalność opodatkowaną różnymi stawkami, który prowadzi ewidencję przychodów w sposób uniemożliwiający określenie przychodów z każdego rodzaju działalności (art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne<sup>20</sup>),
- 7) zastosowanie podwyższonej stawki w wysokości pięciokrotnej stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (nie większej niż 75%) w sytuacji nieprowadzenia ewidencji przychodów lub prowadzenia jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym (art. 17 ust. 1, 2 i 3 u.z.p.d.),

---

<sup>17</sup> T.j. Dz.U. 2020, poz. 1426 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

<sup>18</sup> T.j. Dz.U. 2020, poz. 1406 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

<sup>19</sup> T.j. Dz.U. 2020, poz. 106 ze zm. dalej: u.p.t.u.

<sup>20</sup> T.j. Dz.U. 2019, poz. 43 ze zm., dalej: u.z.p.d.

- 8) utrata na okres trzech lat prawa do wpisania do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych podmiotu, wobec którego została wydana decyzja o wykreśleniu przez naczelnika urzędu skarbowego z urzędu w sytuacji prowadzenia przez pośredniczący podmiot tytoniowy lub podmiot reprezentujący przedsiębiorcę zagranicznego działalności niezgodnie z przepisami prawa podatkowego lub decyzją o dokonaniu wpisu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych, w szczególności przez nierzetelne wykonywanie obowiązków informacyjnych (art. 20h ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>21</sup>).

Analiza obowiązujących sankcji podatkowych prowadzi do wniosku, że w okresie ostatnich dziesięciu lat katalog sankcji związanych z obowiązkiem przekazywania informacji podatkowych uległ zwiększeniu, przy czym pośród wszystkich rodzajów sankcji nadal stanowią one mniejszość. Uzasadniony wydaje się jednocześnie wniosek, że dotychczasowa polityka tworzenia prawa w zakresie wykorzystywania sankcji podatkowych odnośnie do obowiązków informacyjnych nie ulegnie zmianie oraz liczba tych sankcji nadal będzie rosła. Wskazuje na to przede wszystkim zwiększanie się zakresu obowiązków informacyjnych. Dostrzec można także stopniowe zwiększanie się różnorodności tego rodzaju sankcji, przy czym nie maleje stopień ich dolegliwości. Istotna jest zatem analiza granic, wynikających z regulacji zarówno prawa krajowego, jak i międzynarodowego, w których ustawodawca może tworzyć i kształtować sankcje gwarantujące wykonanie obowiązków informacyjnych.

#### GRANICE SANKCJI WYNIKAJĄCE Z REGULACJI PRAWA KRAJOWEGO

Dopuszczalne granice kształtu sankcji podatkowych związanych z obowiązkami informacyjnymi w zakresie prawa krajowego wynikają z regulacji Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 4 kwietnia 1997 r.<sup>22</sup> Zaznaczyć jednocześnie należy, że także zakres gromadzenia informacji podatkowych będzie podlegał ograniczeniu w związku postanowieniami Konstytucji RP, w tym przede wszystkim dotyczącymi ochrony prawa do prywatności (art. 47, 49 i 51 Konstytucji RP).

W ustawie zasadniczej granice tworzenia i kształtu sankcji podatkowych związanych z obowiązkami informacyjnymi zakreślają przede wszystkim zasada proporcjonalności oraz zasada określoności. Zasady te mają jednocześnie charakter uniwersalny w stosunku do wszystkich regulacji prawnych i z tego względu odnoszą się wprost do wszystkich rodzajów sankcji podatkowych.

Zasada proporcjonalności wymaga, by dla osiągnięcia celów założonych przez ustawodawcę stosowane były takie środki, które nie są zbyt uciążliwe lub kosztowne dla podatnika<sup>23</sup>. Zasada ta wynika z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób oraz nie naruszają istoty tych wolności i praw. Zgodnie z orze-

---

<sup>21</sup> T.j. Dz.U. 2020, poz. 722 ze zm.

<sup>22</sup> Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

<sup>23</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*..., s. 298.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

zeniami Trybunału Konstytucyjnego, które zapadły na gruncie prawa daninowego, zasada proporcjonalności wymaga od ustawodawcy, by dokonywał oceny, na ile ograniczenie określonych praw jest uzasadnione niezbędnością ochrony interesu publicznego, zapewnia osiągnięcie założonego celu oraz zachowana jest odpowiednia proporcja między uzyskanym efektem a ciężarem dla obywateli<sup>24</sup>. Zgodne z zasadą proporcjonalności są zatem środki, które: mogą doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego; są niezbędne do realizacji tego celu i przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (tzw. test konstytucyjności, opierający się na stwierdzeniu: przydatności, niezbędności, proporcjonalności *sensu stricto* zastosowanego środka)<sup>25</sup>. Możliwa jest również kontrola przestrzegania przez ustawodawcę zasady proporcjonalności w świetle art. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Przepis ten przewiduje zasadę praworządności, wymagającą zbadania ingerencji ustawodawcy w oderwaniu od konkretnego prawa lub wolności konstytucyjnej<sup>26</sup>. Naruszenie zasady proporcjonalności ma miejsce wówczas, gdy cel regulacji jest nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym lub środki, które mają posłużyć do realizacji celu, są niewłaściwe i nieefektywne (nieprzydatne) lub nadmiernie dolegliwe (opresyjne)<sup>27</sup>.

Z treści art. 31 ust. 3 Konstytucji RP wynika także zasada określoności, wymagająca by uprawnienia organów administracji publicznej do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich miały jednoznacznie wytyczone granice, które są precyzyjnie określone w ustawach podatkowych<sup>28</sup>. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, że szczególnie w wypadku regulacji podatkowych, które z założenia mają charakter ingerencyjny, należy wymagać od ustawodawcy jasności i komunikatywności przepisów<sup>29</sup>. Wymóg wysokich standardów legislacyjnych typowych regulacji podatkowych należy tym bardziej odnosić do sankcji podatkowych jako instytucji ingerujących głębiej niż podatki w chronione konstytucyjnie prawa.

Sankcje będące przedmiotem analizy podlegają zatem kontroli w świetle kryteriów wynikających z powyższych zasad, przy czym odrębna szczegółowa ocena każdej z nich przekraczałaby ramy niniejszego opracowania. Wydaje się jednocześnie, że pomimo występujących problemów interpretacyjnych<sup>30</sup> obowiązujące regulacje przewidujące sankcje za naruszenie obowiązków informacyjnych nie wykraczają poza granice wynikające z powołanych wyżej zasad konstytucyjnych. W szczególności w zakresie tych sankcji nie można dopatrzeć

<sup>24</sup> Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2003, s. 64; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 158–167; wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK 2002, nr 6, poz. 83.

<sup>25</sup> Wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12. Zob. szerzej: P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2014, z. 4, s. 48 i n.

<sup>26</sup> Wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12, OTK 2014, nr 2, poz. 9; wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK 2013, nr 1, poz. 7.

<sup>27</sup> Wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., P 8/10, OTK 2012, nr 7, poz. 75.

<sup>28</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2007, s. 142.

<sup>29</sup> Zob. wyrok TK z dnia 13 lutego 1999 r., K 19/99, OTK 2001, nr 1, poz. 30; wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK 2002, nr 3, poz. 33.

<sup>30</sup> Zob. np. uchwałę NSA z dnia 16 października 2017 r. (II FPS 4/18, CBOSA), dotyczącą problemu przedawnienia prawa organu podatkowego do wydania decyzji w sprawie podwyższonego ryczałtu od niezaewidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 w zw. z ust. 2 u.z.p.d.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

się przekroczenia granic proporcjonalności w związku ich dolegliwością. Nie wywołuje także wątpliwości to, że realizując cel prewencyjny, sankcje te mogą skutkować podjęciem przez podatnika decyzji o zachowaniu zgodnym z prawem, tj. wykonaniu obowiązku informacyjnego. Zasygnalizować należy jednocześnie, że problemem może być ocena niezbędności sankcji w realizacji założonych celów związanych z uzyskaniem informacji. Kwestia ta wymaga jednak szerszych analiz w zakresie oceny poszczególnych sankcji, w szczególności w odniesieniu do tych dotyczących obowiązków informacyjnych w podatku od towarów i usług.

## GRANICE SANKCJI WYNIKAJĄCE Z PRAWA MIĘDZYNARODOWEGO

Ograniczenia w sankcjonowaniu obowiązków informacyjnych w prawie podatkowym na płaszczyźnie prawa międzynarodowego wynikają przede wszystkim z Europejskiej konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r.<sup>31</sup> jako instrumentu przeciwdziałania nadmiernej ingerencji państwa w sferę wolności i praw podatnika<sup>32</sup>. W świetle przepisów EKPC dla norm stanowiących obowiązki informacyjne podstawowe znaczenie ma jednocześnie art. 8 („Prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego”), zgodnie z którym każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji. Na podstawie art. 8 ust. 2 EKPC ingerencja władzy publicznej w korzystanie z tych praw jest możliwa wyłącznie w uzasadnionych przypadkach przewidzianych w ustawach.

Prawodawca, ustanawiając sankcje podatkowe gwarantujące wykonanie obowiązków informacyjnych, jest ograniczony przede wszystkim treścią art. 6 EKPC („Prawo do rzetelnego procesu sądowego”). Zgodnie z art. 6 ust. 1 zdanie pierwsze EKPC każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Powołana regulacja, oprócz prawa do zaskarżenia decyzji nakładającej sankcje, przewiduje również szereg innych uprawnień procesowych, w tym m.in. prawo do zachowania milczenia (brak obowiązku samooskarżenia), równość „broni” w postępowaniu oraz prawo do publicznego wysłuchania<sup>33</sup>. Problemem jest natomiast to, czy art. 6 EKPC obejmuje swoim zakresem sankcje podatkowe w związku z uznaniem przez Europejski Trybunał Praw Człowieka (ETPC), że co do zasady regulacja ta nie obejmuje podatków<sup>34</sup>. Analiza orzecznictwa ETPC prowadzi jednocześnie do wniosku, że w zakresie sankcji związanych z wymiarem grzywien oraz dodatkowych zobowiązań podatkowych należy uznać, że sprawy związane z ich wymiarem mieszczą się w pojęciu „spraw karnych”, jeżeli spełnione są następujące kryteria: sankcje obejmują wszystkich podatników; sankcje nie zostały przewidziane jako odszkodowanie, lecz jako kara zniechęcająca do ponownego naruszenia prawa; sankcje

---

<sup>31</sup> Dz.U. 2003, nr 61, poz. 284 ze zm., dalej: EKPC.

<sup>32</sup> Zob. A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrument ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 1–2, s. 9 i n.

<sup>33</sup> Zob. wyrok ETPC z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie 73053/01, *Jussila przeciwko Finlandii*.

<sup>34</sup> Tak wyrok ETPC z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie 44759/98, *Ferrazzini przeciwko Włochom*. Zob. także krytykę tego orzeczenia w doktrynie powołaną w: C. Endresen, *Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive Issues. No Tax, No Society*, „Intertax” 2017, no. 45, s. 516; N. Lee, *Time for Ferrazzini be Reviewed?*, „British Tax Review” 2010, no. 6, s. 590.



**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

nałożono na podstawie ogólnej reguły, zarówno w celu odstraszenia, jak i ukarania; dolegliwość związaną z wymiarem sankcji należy uznać za istotną<sup>35</sup>. Tym samym w świetle orzecznictwa ETPC należy uznać, że z analizowanych sankcji wyłącznie te polegające na wymiarze dodatkowego zobowiązania podatkowego można rozważać jako mieszczące się w zakresie ochrony objętej art. 6 EKPC<sup>36</sup>. Z kolei postępowania związane z sankcjami podatkowymi polegającymi na podwyższeniu stawek oraz na utracie uprawnień nie kwalifikują się jako mieszczące się w zakresie art. 6 EKPC. Z drugiej strony, analizując orzecznictwo ETPC, należy stwierdzić, że ogólny standard wynikający z art. 6 ust. 1 EKPC uznaje się za zachowany w sytuacji stosowania sankcji administracyjnokarnych, jeżeli realizacja prawa do sądu jest zapewniona poprzez możliwość skutecznego zaskarżenia do sądu decyzji organów administracyjnych nakładających sankcje<sup>37</sup>. Nie ulega wątpliwości, że w wypadku wszystkich analizowanych sankcji podatkowych stronie zobowiązanej przysługuje prawo do zaskarżenia decyzji nakładających sankcje do sądu administracyjnego. Niezależnie zatem od uznania poszczególnych sankcji za „karne”, w wypadku wszystkich polskich sankcji podatkowych związanych z obowiązkami informacyjnymi, ogólny standard prawa do sądu wynikający z art. 6 ust. 1 EKPC należy uznać za zachowany.

Ponieważ skutkiem zastosowania sankcji podatkowych jest przeniesienie własności środków pieniężnych na rzecz wierzyciela podatkowego, ustanawiając sankcje lub dokonując zmiany ich kształtu należy uwzględnić regulacje art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonego w Paryżu dnia 20 marca 1952 r.<sup>38</sup>, zgodnie z którym każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Zgodnie z art. 1 zdanie trzecie Protokołu nr 1 powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych. W orzecznictwie ETPC nie jest kwestionowane to, że jakkolwiek zapłata podatków, świadczeń publicznych oraz kar pieniężnych, w tym ich przymusowa egzekucja, powodują utratę własności przez podatnika, to w świetle art. 1 Protokołu nr 1 jest to ingerencja dopuszczalna<sup>39</sup>. W kontekście dozwolonej ingerencji w prawo własności na skutek stosowania sankcji ETPC uznaje natomiast, że wysoka kara jest zgodna z zasadą proporcjonalności tylko w takim zakresie, w jakim jest to konieczne do egzekwowania przepisów i zapobiegania naruszeniu prawa, przy uwzględnieniu wagi tego naruszenia. Jednocześnie należy podnieść,

<sup>35</sup> Tak np. wyrok ETPC z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie 73053/01, *Jussila przeciwko Finlandii*. Zob. także analizę orzeczeń ETPC w: M. Richardson, *The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences*, “European Community Tax Review” 2017, no. 6, s. 332; L. Sabbi, *The Reasonable Time of Tax Proceedings in the Italian Legal System*, “Intertax” 2018, no. 46, s. 586–587.

<sup>36</sup> Zob. np. wyrok ETPC z dnia 25 listopada 2014 r. w sprawie 51269/07, *Pakozdi przeciwko Węgrom*, w którym za sankcję o charakterze „karnym” uznano dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, którego stawka wynosiła 50% bez górnego limitu.

<sup>37</sup> Zob. m.in. wyrok ETPC z dnia 21 lutego 1984 r. w sprawie 8544/79, *Öztürk przeciwko RFN*.

<sup>38</sup> Dz.U. 1995, nr 36, poz. 175, dalej: Protokół nr 1.

<sup>39</sup> Zob. I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Gdańsk 2002, s. 148–152, 178–179.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

że w ostatnich wyrokach ETPC wskazano na konieczność stosowania bardziej rygorystycznego standardu pozwalającego na pozbawienie własności, niż miało to miejsce we wcześniejszym orzecznictwie<sup>40</sup>. Jako przykład dozwolonej ingerencji w prawo własności wskazuje się konfiskatę towarów importowanych z naruszeniem podatku VAT lub ceł, w wypadku której to sankcji ETPC orzekł, że należy znaleźć równowagę pomiędzy z jednej strony interesem społeczności, a z drugiej podstawowymi prawami jednostki, w szczególności ewentualna konfiskata musi być proporcjonalna do wagi popełnionego naruszenia oraz sytuacji finansowej podatnika<sup>41</sup>. W polskiej doktrynie wskazuje się, że analiza orzecznictwa ETPC prowadzi do wniosku, iż naruszenie zasady równowagi następuje w sytuacji podważenia „rozsądnego stosunku proporcjonalności” środków do celu, czyli powstania istotnej dysproporcji środków i celu, pozbawionej racjonalnych podstaw<sup>42</sup>. Dokonując natomiast oceny polskich sankcji podatkowych związanych z obowiązkami informacyjnymi w świetle opisanych wyżej granic dopuszczalnej ingerencji w prawo własności, należy uznać, że stopień ich dolegliwości nie narusza standardów wynikających z art. 1 Protokołu nr 1.

Charakteryzując granice dopuszczalności posługiwania się sankcjami podatkowymi dla wykonania obowiązków informacyjnych, należy odwołać się również do art. 4 Protokołu nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonego w Strasburgu dnia 22 listopada 1984 r.<sup>43</sup>, zgodnie z którym nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu przed sądem tego samego państwa za przestępstwo, za które został uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem lub uniewinniony zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego tego państwa (*ne bis in idem*). Podobnie jak w wypadku pozostałych regulacji powstaje problem oceny, czy powołany przepis odnoszący się do „ukarania” obejmuje sankcje podatkowe. Istotne jest bowiem ustalenie, czy w sytuacji zbiegu kary kryminalnej oraz sankcji podatkowej, w świetle powołanej wyżej regulacji, dopuszczalne jest podwójne ukaranie za ten sam czyn.

Z analizy orzecznictwa ETPC zapadłego w odniesieniu do przestrzegania zasady *ne bis in idem* w zakresie jej stosowania do spraw związanych z wymiarem sankcji (wyroki dotyczyły sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz administracyjnych kar pieniężnych) wynika, że oceniając spełnienie standardów, brano pod uwagę ocenę związku materialnego pomiędzy postępowaniem podatkowym i karnym, a także różnych sankcji, oceniając: czy realizują one komplementarne cele związane z reakcją na niewywiązanie się przez podatników z obowiązków i czy dotyczyły różnych aspektów czynu społecznie niedozwolonego; czy podwójność postępowania jest przewidywalną konsekwencją tego samego zabronionego zachowania; czy postępowania są prowadzone w sposób pozwalający, tak dalece, jak to możliwe, na unikanie powtórzeń w gromadzeniu i ocenie materiału dowodowego poprzez odpowiednią interakcję pomiędzy różnymi właściwymi organami władzy, tak by ustalenia okoliczności faktycznych dokonane w jednym postępowaniu zostały wykorzystane także w dru-

<sup>40</sup> Tak G. Maisto, *The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention*, [w:] *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, eds. G.W. Kofler, M. Poiars Maduro, P. Pistone, IBFD 2011 (Online Books).

<sup>41</sup> *Ibidem* i powołane tam wyroki ETPC z dnia: 6 listopada 2008 r. w sprawie 30352/03, *Ismayilov przeciwko Rosji*; 10 grudnia 2009 r. w sprawie 28336/02, *Grifhorst przeciwko Francji*; 24 lutego 1994 r. w sprawie 12547/86, *Bendenoun przeciwko Francji*; 9 stycznia 2007 r. w sprawie 803/02, *Intersplav przeciwko Ukrainie*.

<sup>42</sup> C. Mik, *Prawo własności w europejskiej konwencji praw człowieka*, „Państwo i Prawo” 1993, z. 5, s. 33.

<sup>43</sup> Dz.U. 2003, nr 42, poz. 364, dalej: Protokół nr 7.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

gim postępowaniu; czy sankcja wymierzona w postępowaniu, które uprawomocni się jako pierwsze, jest brana pod uwagę w postępowaniu, które uprawomocni się jako ostatnie, tak by zapobiegać finalnemu nałożeniu na zainteresowaną osobę nadmiernego obciążenia<sup>44</sup>. Podkreślić należy, że w świetle art. 4 Protokołu nr 7 nie sposób dokonać oceny polskich sankcji dotyczących obowiązków informacyjnych w sposób generalny. Ocena tego, czy zasada *ne bis in idem* znajduje zastosowanie do zbiegu każdej z analizowanych sankcji podatkowych z karnymi wymaga zatem odrębnych rozważań w świetle możliwości ich stosowania łącznie z karą o charakterze kryminalnym, co przekraczałoby ramy niniejszego opracowania.

## GRANICE SANKCJI WYNIKAJĄCE Z PRAWA UNIJNEGO

Ponieważ prawo podatkowe Unii Europejskiej korzysta z pierwszeństwa w stosunku do prawa krajowego oraz jest stosowane bezpośrednio, konieczne jest rozważenie także jego roli w kształtowaniu granic sankcji podatkowych.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) prawo unijne opiera się na ogólnych zasadach prawa, w tym m.in. na zasadzie proporcjonalności, która w związku z realizacją swobód traktatowych nakazuje posługiwanie się w prawie wewnętrznym środkami współmiernymi do zamierzonego efektu. W zakresie ochrony swobód traktatowych ewentualne sankcje podatkowe gwarantujące wykonanie obowiązków informacyjnych nie mogą zatem naruszać zasady proporcjonalności. Zasada ta wyznacza zakres dopuszczalności ograniczania uprawnień wynikających z prawa unijnego, wymagając, by regulacje krajowe były proporcjonalne (adekwatne) do zamierzonych i możliwych do osiągnięcia efektów. TSUE stosuje przy tej ocenie testy: przydatności (środek nadaje się do osiągnięcia celu), konieczności (środek jest niezbędny do osiągnięcia celu) oraz zasady proporcjonalności *sensu stricto* (środek nie nakłada ciężarów nadmiernych do zakładanego celu, ważąc swobody traktatowe, interes podatnika i interes państwa)<sup>45</sup>. Jednocześnie w związku z tym, że zakres regulacji prawa unijnego dotyczy swobód traktatowych, zasada proporcjonalności znajdzie zastosowanie przede wszystkim do sankcji dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Granice kształtowania sankcji podatkowych w prawie Unii Europejskiej wynikają również z regulacji Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej<sup>46</sup>, w tym przede wszystkim z art. 17 („Prawo własności”), art. 47 („Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu”) oraz art. 50 („Zakaz ponownego sądzenia lub karania w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary”). Unormowania powyższe ustanawiają granice w zakresie sankcjonowania obowiązków informacyjnych w kształcie zbliżonym do regulacji EKPC, stanowiąc jej uzupełnienie w zakresie ochrony praw jed-

<sup>44</sup> Wyrok ETPC z dnia 15 listopada 2016 r. w sprawie 24130/11, *AIB przeciwko Norwegii*; wyrok ETPC z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie 22007/11, *Johanneson i inni przeciwko Islandii*. Zob. także analizę wyroków ETPC w: B. Bahçeci, S. Ovalıoğlu, *The Controversial Application of the ne bis in idem Rule by the European Court of Human Rights in Respect of Tax Penalties*, „European Taxation” 2018, no. 11, s. 411–418; P. Baker, *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)*, „European Taxation” 2016, no. 8, s. 342–346.

<sup>45</sup> Zob. P. Mikuła, *Zasada proporcjonalności w podatku od wartości dodanej – analiza orzecznictwa TSUE*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014, s. 8 i n.

<sup>46</sup> Dz.Urz. UE C 83, 30.03.2010.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

nostki<sup>47</sup>, w zakresie dotyczącym sfery swobód traktatowych. Jednocześnie granice wynikające z Karty Praw Podstawowych są co do zasady zbieżne z tymi, które tworzą opisane wyżej regulacje EKPC. Podkreślić jednak należy, że w zakresie prawa do sądu art. 47 Karty Praw Podstawowych przewiduje, że każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym przepisie. Regulacja ta stanowi również, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Powyższe postanowienia Karty Praw Podstawowych, inaczej zatem niż EKPC, w sposób niebudzący wątpliwości pozwalają uznać, że gwarancja prawa do sądu obejmuje stosowanie wszystkich rodzajów sankcji podatkowych<sup>48</sup>.

Zakreślając granice sankcji podatkowych, należy również powołać treść art. 47 § 3 Karty Praw Podstawowych, zgodnie z którym kary nie mogą być nieproporcjonalnie surowe w stosunku do czynu zabronionego pod groźbą kary. Powstaje w tym miejscu wątpliwość, czy powołana zasada proporcjonalności kary odnosi się do sankcji podatkowych. Odwołując się do orzecznictwa TSUE, należy stwierdzić, że art. 47 § 1 Karty Praw Podstawowych znajduje zastosowanie do sankcji podatkowych, co potwierdza przykładowo uznanie za „karę” sankcji polegającej na 100-procentowym wymiarze kwoty podatku niezwróconej w terminie<sup>49</sup>.

W zakresie regulacji prawa wtórnego Unii Europejskiej dla granic kształtowania sankcji podstawowe znaczenie mają postanowienia dotyczące podatku od towarów i usług, w tym przede wszystkim unormowania dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>50</sup>. Dyrektywa 2006/112/WE wprowadza liczne ograniczenia w związku z konstrukcją podatku od towarów i usług, przy czym dla kształtu sankcji podatkowych związanych z naruszeniem obowiązków informacyjnych największe znaczenie ma zasada neutralności podatku od towarów i usług. Skutkiem stosowania sankcji nie może być bowiem bezzasadne pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, które gwarantuje neutralność podatku. Z kolei w zakresie dotyczącym podatków innych niż podatek od towarów i usług prawo wtórne Unii Europejskiej co do zasady nie ogranicza kształtu sankcji związanych z obowiązkami informacyjnymi. Jedynie w odniesieniu do sankcji podatkowych wymierzanych podatnikom w sytuacji naruszenia obowiązków dokumentacji w zakresie cen transakcyjnych nastąpiło ich ograniczenie w rezolucji Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotyczącej kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorców stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE)<sup>51</sup>. Zgodnie z ust. 7 rezolucji państwa członkowskie nie powinny stosować sankcji odnoszących się do dokumentacji w przypadku, gdy podatnicy przestrzegają w dobrej wierze, w rozsądny sposób i w odpowiednim terminie wymogów znormalizowanej i spójnej dokumentacji, jakie określono w załączniku, lub krajowych wymogów

<sup>47</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*..., s. 578.

<sup>48</sup> Por. J. Frey, A. Jupp, F.M. Schwarz, *The CJEU's Berlioz Judgment: A New Milestone on Procedural Rights in EU Audits*, "Tax Notes International" 2017, no. 8, s. 680.

<sup>49</sup> Zob. analizę wyroku TSUE z dnia 20 lipca 2013 r. w sprawie C-259/12, *Rodopi* w: E. Poelmann, *Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union*, "Intertax" 2015, no. 43, s. 177.

<sup>50</sup> Dz.Urz. WE 2006 L 347/1, 11.12.2006.

<sup>51</sup> Dz.Urz. WE 2006 C 176/1, 28.07.2006.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

dotyczących dokumentacji w państwie członkowskim oraz prawidłowo stosują tę dokumentację w celu określenia swoich cen transferowych zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Analiza polskich regulacji dotyczących sankcji w podatkach dochodowych pozwala jednocześnie stwierdzić, że standard powyższy jest obecnie zachowany.

## PODSUMOWANIE

Wzrost obowiązków informacyjnych nakładanych na podmioty zobowiązane w stosunkach podatkowych powoduje konieczność wykorzystywania przez organy podatkowe narzędzi, które gwarantować będą ich prawidłowe wykonanie. Pośród wszystkich środków gwarantujących wykonanie obowiązków informacyjnych wynikających z norm prawa podatkowego coraz większego znaczenia nabierają współcześnie sankcje podatkowe. Analiza granic, w których ustawodawca może sankcjonować obowiązki informacyjne, wskazuje na to, że istnieje czytelny zakres dopuszczalnego kształtu sankcji, który ogranicza ustawodawcę w nadmiernej ingerencji w prawa podatników. Są to jednocześnie granice tożsame dla sankcji podatkowych, dotyczących zarówno obowiązków informacyjnych, jak i zapłaty podatku. Granice te na płaszczyźnie prawa krajowego i międzynarodowego wyznacza przede wszystkim zasada proporcjonalności, mająca decydujące znaczenie dla stopnia dolegliwości związanego ze stosowaniem sankcji. Postulować należy natomiast, by odpowiedzialność z tytułu sankcji uzależniona była od rodzaju naruszonego obowiązku. W tym zakresie uwzględnić należy w szczególności to, by sankcje związane z obowiązkami informacyjnymi nie przekraczały dolegliwości tych związanych z brakiem zapłaty podatku<sup>52</sup>. Z kolei granicę dla regulacji procedur stosowania sankcji na płaszczyźnie prawa międzynarodowego oraz unijnego stanowi obowiązek zagwarantowania prawa do rzetelnego procesu sądowego. Jakkolwiek obowiązujące sankcje mieszczą się w dopuszczalnych ramach, to EKPC, nie obejmując wszystkich rodzajów sankcji podatkowych, ustanawia standardy na niższym poziomie niż Karta Praw Podstawowych. Z regulacji międzynarodowych wynika także zakaz podwójnego karnienia za ten sam czyn (*ne bis in idem*), a ponieważ przepisy nie obejmują wszystkich rodzajów sankcji podatkowych, występować będzie zjawisko zbiegu sankcji, polegające na tym, że jedno zachowanie polegające na naruszeniu jednego obowiązku może zostać ukarane sankcją podatkową polegającą na zwiększeniu stawki lub utracie uprawnień oraz następnie karą kryminalną. Postulować należy, by decydując się na sankcjonowanie obowiązków informacyjnych, ustawodawca uwzględniał stosowanie wyłącznie jednej sankcji, tj. podatkowej albo karnej, nie zawężając przy tym zakazu zbiegu do jednego rodzaju sankcji podatkowych.

Analiza dopuszczalnych granic kształtowania sankcji podatkowych prowadzi do wniosku, że w zakresie sankcjonowania obowiązków informacyjnych ustawodawca ma stosunkowo szerokie możliwości. Istotne jest przy tym, że uwzględniając granice określone w niniejszym opracowaniu, sankcje podatkowe z uwagi na swoją konstrukcję oraz tryb stosowania stanowią instrument dogodny z perspektywy organów podatkowych. Jednocześnie o ile zastosowanie sankcji podatkowych wyłączałoby odpowiedzialność karną, a ich stopień dolegliwości nie przekraczałby represyjności kar kryminalnych, także z perspektywy podmiotów zobo-

---

<sup>52</sup> Por. T. Dębowska-Romanowska, *Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników*, „Państwo i Prawo” 2007, z. 9, s. 22 i n.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

wiązanych do przekazania informacji zachowana byłaby równowaga obowiązków i uprawnień. Podkreślić należy, że sankcje podatkowe są w założeniu uzupełniającym elementem systemu gwarancji skuteczności prawa podatkowego i ustawodawca, decydując się na ich szersze wykorzystanie, powinien odpowiednio wyważyć stopień „nasylenia” prawa podatkowego sankcjami, uwzględniając to, że pomimo oczywistej ingerencyjności norm podatkowych ich główny cel nie obejmuje karania za zachowania niezgodne z prawem.

## BIBLIOGRAFIA

### LITERATURA

- Bahçeci B., Ovalıoğlu S., *The Controversial Application of the ne bis in idem Rule by the European Court of Human Rights in Respect of Tax Penalties*, “European Taxation” 2018, no. 11.
- Baker P., *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)*, “European Taxation” 2016, no. 8.
- Borucka-Arczowa M., Woleński J., *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1997.
- Brzeziński B., *Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Informacje podatkowe*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, t. 9: *Prawo finansowe*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2007.
- Devos K., *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries: Implications for Taxpayer Compliance and Policy*, “Revenue Law Journal” 2004, no. 14.
- Dębowska-Romanowska T., *Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników*, „Państwo i Prawo” 2007, z. 9.
- Duda M., *Pojęcie i charakter sankcji podatkowych*, „Prawo – Administracja – Kościół” 2002, nr 2–3.
- Dziedziak W., *Sankcje prawne i moralne. Studium teoretycznoprawne*, Lublin 1999 (niepublikowana praca doktorska).
- Dzwonkowski H., *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3.
- Endresen C., *Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive Issues. No Tax, No Society*, “Intertax” 2017, no. 45.
- Frey J., Jupp A., Schwarz F.M., *The CJEU’s Berlioz Judgment: A New Milestone on Procedural Rights in EU Audits*, “Tax Notes International” 2017, no. 8.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Hanusz A., *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 4.
- Lee N., *Time for Ferrazzini be Reviewed?*, “British Tax Review” 2010, no. 6.
- Leszczyńska A., *Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrument ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 1–2.
- Maisto G., *The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention*, [w:] *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, eds. G.W. Kofler, M. Poiaras Maduro, P. Pistone, IBFD 2011 (Online Books).
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
- Mik C., *Prawo własności w europejskiej konwencji praw człowieka*, „Państwo i Prawo” 1993, z. 5.
- Mikuła P., *Zasada proporcjonalności w podatku od wartości dodanej – analiza orzecznictwa TSUE*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Nakielska I., *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Gdańsk 2002.
- Oleński J., *Ekonomika informacji. Metody*, Warszawa 2003.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Poelmann E., *Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union*, “Intertax” 2015, no. 43.
- Richardson M., *The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences*, “European Community Tax Review” 2017, no. 6.
- Sabbi L., *The Reasonable Time of Tax Proceedings in the Italian Legal System*, “Intertax” 2018, no. 46.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

Selera P., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2014, z. 4.

Smołka M., *Pojęcie i rodzaje sankcji prawnych*, Lublin 1979 (niepublikowana praca doktorska).

*Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, 7<sup>th</sup> edition, OECD Publishing.

#### AKTY PRAWNE

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. WE 2006 L 347/1, 11.12.2006).

Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139/1, 4.06.2018).

Europejska konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. 2003, nr 61, poz. 284 ze zm.).

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 83, 30.03.2010).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 4 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).

Protokół nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzony w Paryżu dnia 20 marca 1952 r. (Dz.U. 1995, nr 36, poz. 175).

Protokół nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonego w Strasburgu dnia 22 listopada 1984 r. (Dz.U. 2003, nr 42, poz. 364).

Rezolucja Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotyczącej kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorców stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE) (Dz.Urz. WE 2006 C 176/1, 28.07.2006).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1426 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1406 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. 2019, poz. 43 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2020, poz. 106 ze zm.).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. 2020, poz. 722 ze zm.).

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2020, poz. 505).

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. 2020, poz. 343).

#### ORZECZNICTWO

Uchwała NSA z dnia 16 października 2017 r., II FPS 4/18, CBOSA.

Wyrok ETPC z dnia 21 lutego 1984 r. w sprawie 8544/79, *Öztürk przeciwko RFN*.

Wyrok ETPC z dnia 24 lutego 1994 r. w sprawie 12547/86, *Bendenoun przeciwko Francji*.

Wyrok ETPC z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie 44759/98, *Ferrazzini przeciwko Włochom*.

Wyrok ETPC z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie 73053/01, *Jussila przeciwko Finlandii*.

Wyrok ETPC z dnia 9 stycznia 2007 r. w sprawie 803/02, *Intersplav przeciwko Ukrainie*.

Wyrok ETPC z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie 30352/03, *Ismayilov przeciwko Rosji*.

Wyrok ETPC z dnia 10 grudnia 2009 r. w sprawie 28336/02, *Grifhorst przeciwko Francji*.

Wyrok ETPC z dnia 25 listopada 2014 r. w sprawie 51269/07, *Pakozdi przeciwko Węgrom*.

Wyrok ETPC z dnia 15 listopada 2016 r. w sprawie 24130/11, *AIB przeciwko Norwegii*.

Wyrok ETPC z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie 22007/11, *Johannesson i inni przeciwko Islandii*.

Wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12.

Wyrok TK z dnia 13 lutego 1999 r., K 19/99, OTK 2001, nr 1, poz. 30.

Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK 2002, nr 3, poz. 33.

Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK 2002, nr 6, poz. 83.

Wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., P 8/10, OTK 2012, nr 7, poz. 75.

Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK 2013, nr 1, poz. 7.

Wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12, OTK 2014, nr 2, poz. 9.

Wyrok TSUE z dnia 20 lipca 2013 r. w sprawie C-259/12, *Rodopi*.