

DAMIAN CZUDEK
JANUSZ ORŁOWSKI
DANA ŠRAMKOVA

STUDIA ELCKIE
11(2009)

SANKCJE WE WSPÓŁCZESNYM CZESKIM I POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

1. Wprowadzenie

Odpowiedzialność w prawie podatkowym wyraża zasadę ponoszenia ujemnych następstw postępowania niezgodnego z treścią norm prawnych. Te prawnie wyznaczone następstwa określa się mianem sankcji. Są to bardzo zróżnicowane formy oddziaływania na prawa i obowiązki podmiotów prawa podatkowego.

W sankcjach w dziedzinie tzw. prawa karnego finansowego lub karnego skarbowego można dostrzec refleks ściśle pojętej odpowiedzialności finansowoprawnej¹. Należy zauważyć, że specyfika prawa podatkowego sprawia, iż celem niektórych rodzajów sankcji może być usunięcie szkodliwych następstw niespełnienia określonego obowiązku, a innych zapobieganie niepożądanym zdarzeniom. Sankcja stanowi pewien uszczerbek dla sprawcy, ale nigdy nie powinna wywierać skutku „nisz-

Damian Czudek; pracownik naukowy w Katedrze Prawa Finansowego i Gospodarki Narodowej na Wydziale Prawa Uniwersytetu Masaryka w Brnie; adres do korespondencji: damian.czudek@law.muni.cz

Janusz Orłowski; dr prawa; adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie; adres do korespondencji: janusz.orlowski@op.pl

Dana Šramkova; dr nauk prawnych; pracownik naukowy w Katedrze Prawa Finansowego i Gospodarki Narodowej na Wydziale Prawa Uniwersytetu Masaryka w Brnie; adres do korespondencji: 21991@law.muni.cz

¹ *Slovník českého práva*, red. Z. Madar i in., Linde, Praha 2002³, cz. II, s. 130n.; J. Bentham, *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, Kraków 1958, s. 47; M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 13-21.

czącego”². Na efektywność sankcji prawnych wpływa szereg czynników, a przede wszystkim zasady ich stosowania. Ważną rolę odgrywa rodzaj i stopień dolegliwości wynikającej z nich ingerencji w sferę praw danego podmiotu. Sankcje prawne powinny przynajmniej eliminować bezprawne korzyści i inne negatywne następstwa naruszenia prawnie wyznaczonych obowiązków. Istotne znaczenie ma też czas, który upłynie np. od zaistnienia niezgodnego z normą prawną zachowania do momentu wymierzenia stosownych konsekwencji. Niewątpliwie bowiem z upływem czasu potrzeba ukarania czy spowodowania innych negatywnych konsekwencji u sprawcy danego czynu zostanie w odczuciu społecznym zminimalizowana lub w ogóle straci znaczenie; znajduje to wyraz w przedawnieniu karalności bądź prawa do wymiaru sankcji finansowej.

Niektóre instytucje prawne zaliczane w Republice Czeskiej do prawa karnego finansowego przyznają organom podatkowym stosunkowo dużą swobodę oceny przy wymiarze sankcji i wyborze jej formy. Istotny jest tu wymóg, by w procesie stosowania sankcji każdy przypadek rozważać osobno i uwzględniać okoliczności, w których popełniono dany czyn. Natomiast w polskim prawie podatkowym i w prawie karnym skarbowym taka swoboda organów administracji jest bardzo ograniczona.

Niniejszy artykuł ma charakter porównawczy. Przedmiot analizy stanowią wybrane unormowania prawa podatkowego, karnego i karnego skarbowego w Republice Czeskiej i w Polsce obowiązujące na przełomie 2008 i 2009 roku. Celem opracowania jest przedstawienie pojęcia i rodzajów sankcji o charakterze represyjnym oraz specyficznych sankcji finansowych w obu systemach prawa podatkowego, a przy tym kwestii spornych w doktrynie i orzecznictwie.

2. Klasyfikacje sankcji w czeskim prawie podatkowym

Podstawowym aktem prawnym w Republice Czeskiej normującym problematykę sankcji za naruszenie przepisów prawa podatkowego jest *ustawa nr 337/1992 Sb., o administracji podatków i opłat, ze zm.*³ Obok

² Por. orzeczenie czeskiego Sądu Konstytucyjnego opubl. pod nr 405/2002 Sb. i zasady w nim wskazane.

³ Dalej cyt. jako „ustawa o administracji podatków i opłat” lub „ZSDP”. Normowane są w niej nie tylko kwestie administracji podatków w zwykłym słowa znaczeniu, lecz również administrowania w zakresie poboru opłat, zaliczek i należności

tego specyficzne unormowania sankcji występują w poszczególnych ustawach podatkowych, np. w *ustawie o podatku od wartości dodanej*⁴.

Odpowiedzialność oraz sankcje w czeskim prawie podatkowym można przedstawiać w różnych aspektach. Podział sankcji według kryterium podmiotów, wobec których określone instytucje mogą być stosowane, pozwala wyróżnić sankcje w ramach:

- odpowiedzialności organu administracji podatkowej⁵,
- odpowiedzialności „podmiotu podatkowego” (podatnika, płatnika, inkasenta),
- odpowiedzialności osób trzecich⁶.

W dalszych rozważaniach o sankcjach w czeskim prawie podatkowym będą przedstawione sankcje związane z odpowiedzialnością podatnika, płatnika i inkasenta.

Ze względu na rodzaj naruszonego obowiązku, można wyróżnić sankcje wymierzone za:

1. niewykonanie obowiązków o charakterze niepieniężnym (np. niezłożenie w terminie deklaracji podatkowej),
2. naruszenie obowiązków o charakterze pieniężnym (np. nieuiszczenie lub opóźnienie w zapłacie podatku czy opłaty).

Podobnie można też podzielić sankcje wedle ich charakteru majątkowego: na pieniężne i niepieniężne.

Kategoria sankcji pieniężnych nie budzi większych wątpliwości (dolegliwość wyraża kwota kary)⁷, ale w wypadku sankcji niepieniężnych stanowiska w czeskiej doktrynie nie są jednolite. Rozbieżności poglądów wynikają stąd, że instytucje prawne z ZSDP mają różne cele

za naruszenie dyscypliny budżetowej, które stanowią dochody publiczne. W związku z tym terminem „podatek” w dalszych rozważaniach obejmuje się także wskazane tu należności.

⁴ Ustawa nr 235/2004 Sb., o podatku z wartości dodanej (dalej cyt. jako „ustawa o DPH”).

⁵ Np. problematyka obowiązku milczenia („tajemnica skarbową”) – por. § 24 ZSDP oraz § 25 ZSDP zawierający sankcje za naruszenie tego obowiązku. Por. też art. 306 polskiej ordynacji podatkowej – ustawy z dnia 29 08 1997 r. (Dz.U. z 2005, nr 8, poz. 50 ze zm.).

⁶ Np. w ujęciu czeskiego ustawodawstwa – świadkowie; bliżej por. §§ 7-8 ZSDP.

⁷ W języku czeskim i polskim: *pokuta*=grzywna i *penále*=kara.

i zastosowanie. Taki sporny charakter ma na przykład oszacowanie podstawy opodatkowania przez organ podatkowy (por. dalej).

3. Sankcje w czeskiej ustawie o administracji podatków i opłat

Za naruszenie obowiązku o charakterze niepieniężnym można wymierzyć grzywnę⁸. Podmiot, który nie spełni w oznaczonym terminie obowiązku o niepieniężnym charakterze, może zgodnie z przepisami ZSDP zostać ukarany grzywną, także kilkakrotnie, aż do łącznej kwoty 2 000 000 Kč. Grzywnę można powtarzać, jeżeli jej nałożenie nie doprowadziło do usunięcia naruszenia prawa i ten stan się utrzymuje. Przy nakładaniu grzywny organowi podatkowemu przysługuje szeroka swoboda decydowania. Ograniczają ją istotne okoliczności, tj. waga, czas trwania i następstwa niezgodnego z przepisami zachowania⁹. Grzywny nie wolno wymierzać, gdy dopuszczalne jest podwyższenie podatku¹⁰ lub upłynęły dwa lata od końca roku, w którym nastąpiło zdarzenie podlegające karze grzywny¹¹.

Od decyzji organu administracji podatkowej o nałożeniu grzywny można się odwołać w terminie 30 dni od jej doręczenia. Odwołanie wniesione w terminie ma skutek zawieszający – co stanowi wyjątek od zasady z § 48 ust. 12 ZSDP, iż odwołanie w postępowaniu podatkowym takiego skutku nie wywiera¹².

Jeżeli wymierzana grzywna okazuje się bezskuteczna¹³, to organ podatkowy może zastosować także inny dolegliwy środek – wstrzymanie działalności gospodarczej¹⁴. Wstrzymanie (zawieszenie) działalności podmiotu gospodarczego, w ramach której następuje naruszenie obo-

⁸ Por. § 37 ZSDP.

⁹ L. Kaniová, A. Schillerová, *Správa daní*, Linde, Praha 2001, s. 102n.

¹⁰ Por. § 68 ZSDP.

¹¹ Prawo ściągnięcia wymierzonej grzywny przedawnia się z upływem 5 lat od uprawomocnienia się orzeczenia.

¹² W projekcie nowej ustawy o administracji podatkowej, która ma w ramach rekodyfikacji procesu podatkowego zastąpić ZSDP, przyznano odwołaniu skutek zawieszający. Można to uznać za jedną z najważniejszych zmian w procedurze podatkowej, którą ten projekt wprowadza.

¹³ Dotyczy to sytuacji, gdy podmiot podatkowy stale łamie obowiązki o charakterze niepieniężnym, za które był już wcześniej karany i dotychczas nie był wypełniony nawet poprzedni obowiązek.

¹⁴ Por. § 38 ZSDP.

wiązków prawnopodatkowych, może nastąpić na okres do 30 dni. Ze względu na szczególny charakter takiej ingerencji w sferę praw podmiotu gospodarczego możliwość stosowania tej sankcji została w ustawie ograniczona tylko do wypadków, gdy niespełnienie obowiązków przez podmiot prawa podatkowego utrudnia jego rejestrację lub ustalenie podstawy opodatkowania. W takich sytuacjach¹⁵ organ podatkowy jest obowiązany wezwać dany podmiot do spełnienia obowiązków prawem przepisanych i określić termin dokonania oznaczonych czynności. Należy zaznaczyć, że w razie niespełnienia danego obowiązku organ podatkowy zawiesi działalność tego podmiotu. Jeżeli dodatkowy termin upływie bezskutecznie, to organ administracji podatkowej może wydać decyzję o tymczasowym zatrzymaniu działalności podmiotu podatkowego¹⁶. Wnoszony w tej sytuacji środek odwoławczy nie wywiera skutku suspensywnego.

Za niezłożenie w terminie deklaracji podatkowej grozi sankcja w postaci podwyższenia kwoty podatku¹⁷. Organ podatkowy może (nie musi) podwyższyć dane zobowiązanie nawet o 10%¹⁸.

Szczególny i sporny charakter w czeskiej doktrynie ma instytucja wyznaczenia podatku „na podstawie pomocy – instrukcji” (w polskiej terminologii: *oszacowanie podstawy opodatkowania*). Brak tu jednak wielu cech typowych dla sankcji. Organ podatkowy może określić podatek na podstawie oszacowania podstawy opodatkowania tylko w wypadkach przewidzianych ustawą. Może to nastąpić, gdy podatnik w toku postępowania nie jest w stanie udowodnić prezentowanych przezeń faktów bądź nie spełni ustawowych obowiązków, wskutek czego nie można ustalić zobowiązania podatkowego (§ 31 ust. 1–4 ZSDP). Z kolei § 44 ZSDP umożliwia wykorzystanie tego trybu wymiaru podatku, gdy:

– deklaracja podatkowa nie została złożona w terminie (nawet po wezwaniu przez organ administracji podatkowej) lub w określonym terminie nie poprawiono deklaracji¹⁹,

¹⁵ M.in. wąsko określony zakres przypadków, kiedy można z tej sankcji skorzystać, jest przyczyną bardzo rzadkiego stosowania jej w praktyce. L. Kaniová, A.Schillerová, *Správa daní*, s. 104.

¹⁶ Por. § 38 ZSDP; *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*, red. Kindl i in., C.H.BECK, Praha 2001, s. 277nn.

¹⁷ Por. § 68 ZSDP.

¹⁸ Bliżej o podwyższeniu podatku i komentarz do spornego orzecznictwa: J. Kobík, *Správa daní a poplatků s komentářem*, ANAG, Olomouc 2002, s. 362nn.

– w deklaracji podatkowej, zgłoszeniu lub dodatkowej deklaracji czy zgłoszeniu podano nieprawidłowe lub niepełne dane o okolicznościach istotnych dla określenia podatku i tych nieprawidłowości lub braków nie usunięto nawet po wezwaniu.

W powyższych wypadkach organ podatkowy decyduje o wdrożeniu tej instytucji, a współdziałanie podatnika nie jest tu konieczne. W konsekwencji oszacowanie może doprowadzić do wyższej kwoty podatku od wynikającego z rzetelnej deklaracji podatkowej. Oszacowanie podstawy opodatkowania jest na swój sposób „zastępczym” sposobem wymiaru zobowiązania podatkowego.

Jeżeli podatnik, płatnik czy inkasent nie spełni w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym, to powstanie zaległość podatkowa. Grozi za to sankcja w postaci szczególnej „kary”²⁰. Od 1 stycznia 2007 r. wyznacza się ją za niespełnienie zobowiązania podatkowego – według stałej stawki 20 % od zobowiązania lub zaniżanej zaliczki i 5% od wykazywanej straty podatkowej. Środkiem motywacji do prawidłowego określenia podatku jest reguła, iż taka kara nie będzie stosowana, jeśli ostatnie wykazane zobowiązanie zostanie skorygowane w deklaracji podatkowej.

4. Szczególne unormowania sankcji w dziedzinie opłat w Republice Czeskiej

Zgodnie z ustawową definicją (§ 1 ust. 1 ZSDP) za podatki uważa się również m.in. opłaty. Regulacja sankcji w ZSDP jest modyfikowana treścią ustaw podatkowych normujących opłaty miejscowe, sądowe i administracyjne. „Kara”, odsetki za odroczenie lub spłaty w ratach i odsetki za zwłokę wg ZSDP nie są stosowane do takich opłat.

W *ustawie o opłatach lokalnych*²¹ mieści się enumeratywne wyliczenie takich dopuszczalnych opłat i tryb ich wprowadzania w gminach.

¹⁹ Jeżeli podmiot podatkowy nie złoży deklaracji podatkowej lub zgłoszenia nawet po ostrzeżeniu ze strony organu administracji podatkowej, organ może przypuszczać, iż podmiot podatkowy wykazał w deklaracji podatkowej lub zgłoszeniu podatek o wysokości „zero koron”.

²⁰ Wg § 63 ZSDP w brzmieniu do 31 12 2006 r. była wyznaczana kara w podstawowej wysokości 0,1% (zaniżonej 0,05% bądź podwyższonej 0,2%) od zaległości, i to najdłużej za 500 dni zwłoki. Po tym okresie była kara wyznaczana jako 140% stopy dyskontowej Czeskiego Banku Narodowego z pierwszego dnia kwartału.

²¹ Ustawa nr. 565/1990 Sb., o opłatach lokalnych, ze zm.

W wypadkach nieuiszczenia opłat w terminie lub przewidzianej wysokości właściwy organ gminy może wg § 11 tej ustawy podwyższyć je nawet trzykrotnie²².

*Ustawa o opłatach sądowych*²³ – zaliczana w czeskiej doktrynie do systemu danin fiskalnych – zawiera w § 9 specjalną regulację sankcji. Jeżeli nie uiszczono opłaty należnej w momencie złożenia wniosku o wszczęcie postępowania, sąd wzywa wnoszącego do zapłaty w oznaczonym terminie. Za sankcją można uznać to, że bezskuteczny upływ terminu obliguje sąd do wstrzymania postępowania²⁴. Analogicznie są uregulowane sankcje za nieuiszczenie opłat administracyjnych wg § 5 ustawy o opłatach administracyjnych²⁵; organ administracji wstrzyma postępowanie lub konkretną czynność, jeżeli taryfa opłat nie stanowi inaczej²⁶.

W końcu tej części opracowania należy wspomnieć, że Ministerstwo Finansów Republiki Czeskiej może w razie uciążliwości, w którymkolwiek stadium postępowania podatkowego, całkowicie lub częściowo umorzyć część należnego podatku. Dotyczy to – w świetle ustawowej definicji podatku – także „kary”, podwyższonego podatku, kosztów postępowania podatkowego, odsetek i grzywny według ZSDP lub innej ustawy podatkowej.

5. Stosunek sankcji czeskiego prawa podatkowego do sankcji karnych

Naruszenie norm prawa podatkowego może powodować nie tylko odpowiedzialność finansową, ale też karną. Prawo karne finansowe chroni bowiem szeroką paletę stosunków, w tym rzetelne wypełnianie obowiązków podatkowych²⁷.

²² M. Radvan, *Poplatkové právo*, w: M. Radvan i in.: *Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Masarykova univerzita a Nakladatelství Doplňek*, Brno 2008, s. 463n.

²³ Ustawa nr 549/1991 Sb., o opłatach sądowych, ze zm.

²⁴ Por. M. Radvan, *Poplatkové právo*, s. 477n.

²⁵ Ustawa nr 634/2004 Sb., o opłatach administracyjnych, ze zm.

²⁶ Z. A. Šneberková, *Místní poplatky v praxi*, Praha 2004.

²⁷ Ustawa nr 140/1961 Sb., Kodeks karny, ze zm. (dalej cyt. jako „kodeks karny“).

Przepisy kodeksu karnego w Republice Czeskiej wprowadzają karalność naruszeń norm prawa podatkowego, wypełniających znamiona czynu zabronionego i których stopień społecznego niebezpieczeństwa jest większy niż znikomy. Przepisy takie wskazano w części drugiej, rozdział trzeci kodeksu karnego („Przestępstwa gospodarcze”) – oddział trzeci („Przestępstwa przeciwko walucie i przestępstwa podatkowe”). Do przestępstw podatkowych według § 147 i nast. kodeksu karnego zalicza się:

1. nieuiszczenie podatku, świadczenia na ubezpieczenie socjalne, zdrowotne i świadczenia na państwową politykę zatrudnienia,
2. zaniżenie podatku, opłaty i innego obowiązkowego świadczenia,
3. niespełnienie obowiązku złożenia informacji w postępowaniu podatkowym²⁸.

Odmienność odpowiedzialności karnej od finansowoprawnej polega m.in. na konsekwentnym respektowaniu kryterium zawinienia. W związku z tym, że kodeks karny w konstrukcji wyżej wymienionych przestępstw podatkowych nie stanowi o winie nieumyślnej, to dla ich karalności niezbędne jest ustalenie winy umyślnej. Natomiast odpowiedzialność w prawie finansowym można scharakteryzować jako odpowiedzialność w zasadzie obiektywną.

Wskazane wyżej czyny podlegają odpowiednim karom. Maksymalny wymiar kary pozbawienia wolności zgodnie z § 148 ust. 4 Kodeksu karnego wynosi 12 lat. Za naruszenie norm prawa podatkowego można oprócz kary pozbawienia wolności stosować też kary pieniężne – zgodnie z § 53 Kodeksu karnego od 2 000 Kč do nawet 5 000 000 Kč²⁹.

²⁸ *Tretsní zákon: komentář*, cz. II, red. P. Šámal i in., C.H.Beck, Praha 2004.

²⁹ Wg § 68 nowej *ustawy nr 40/2009 Sb., Kodeks karny*, który wejdzie w życie dnia 1.1.2010, kara pieniężna będzie naliczana dziennie w wysokości co najmniej 100 Kč, maksymalnie 50 000 Kč. Sąd będzie mógł naliczyć najmniej 20 i maksymalnie 730 całych dziennych stawek. Ilość dziennych stawek określi sąd z uwzględnieniem charakteru i wagi popełnionego przestępstwa; wysokość jednej dziennej stawki kary pieniężnej ustali z uwzględnieniem osobowych i majątkowych stosunków przestępcy. Przepisy podatkowe będą na nowo uregulowane w § 240 i nast. nowego kodeksu karnego.

6. Pojęcie sankcji w polskim prawie podatkowym

Instytucje prawne wprowadzające negatywne konsekwencje zachowania niezgodnego z normami prawa podatkowego obdarzono w ostatnich latach dużym zainteresowaniem w polskiej nauce³⁰. Uwagę zwraca tu bardzo szerokie ujęcie sankcji oraz podkreślanie ich złożonego charakteru. Przedstawiono też szereg klasyfikacji sankcji podatkowo-prawnych³¹.

W systemie prawa podatkowego można wyróżnić ściśle ujęte sankcje podatkowe – to znaczy wprowadzone w przepisach ustaw podatkowych oraz sankcje zawarte w unormowaniach prawa karnego skarbowego czy prawa administracyjnego, zabezpieczające jednak wykonanie obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego.

W świetle ustaleń teorii prawa można też na gruncie prawa podatkowego wyróżniać sankcję egzekucyjną czy sankcję nieważności, ale obie te kategorie mają bardzo specyficzny charakter ze względu na wywierane skutki. Egzekucja nie ma na celu represji, ale doprowadzenie do wykonania obowiązku. Cechy przymusu nie ma z kolei sankcja nieważności³². Dlatego też te formy sankcji zostają w niniejszym opracowaniu pominięte.

Ograniczenie analizy sankcji do instytucji pełniących funkcję represyjną pozwala wskazać, że aktualne polskie prawodawstwo podatkowe charakteryzują następujące cechy:

- brak ustawy ogólnie normującej sankcje podatkowoprawne przez np. ramowe ujęcie ich form oraz zasad i trybu stosowania;
- sankcje w postaci grzywny oraz inne kary i środki karne za przestępstwa i wykroczenia podatkowe normują przepisy Kodeksu

³⁰ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 171-179; J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apolonia Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, Toruń 1998, s. 159n.; M. Duda, *Modele sankcji podatkowych – sankcje związane z odliczeniem podatku naliczonego w podatku od towarów i usług*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Lublin 2003, s. 363n.; H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Kancelaria Sejmu. Biuro Studiów i Ekspertyz, październik 1997.

³¹ Zob. J. Orłowski, *Pojęcie i klasyfikacje sankcji w polskim prawie podatkowym*, „*Studia Prawnoustrojowe UWM*”, 8(2008), s. 124-125 i tam wskazaną literaturę.

³² Tamże, s. 117-118 i tam cyt. literatura.

karnego skarbowego³³ z uwzględnieniem odesłań do Kodeksu karnego³⁴. Organom podatkowym wolno tylko w ograniczonym zakresie stosować grzywnę;

– w ustawach podatkowych można wyróżnić szereg instytucji wywołujących ujemne następstwa majątkowe i niemajątkowe związane z wadliwą realizacją normowanych tam obowiązków;

– w ostatnich latach złagodzona została skala represji i zmniejszyło się fiskalne znaczenie sankcji prawnodatkowych³⁵.

Szczególną uwagę zwraca brak ogólnych reguł stosowania sankcji normowanych w ustawach podatkowych. Odzwierciedla to założenie, iż skuteczność regulacji prawnodatkowej mają gwarantować skodyfikowane sankcje karno-skarbowe. Organy podatkowe orzekają o poszczególnych sankcjach podatkowopravných w procesie określania lub ustalania wysokości zobowiązań podatkowych. Następuje to zwykle w decyzji o charakterze deklaratoryjnym (rzadko konstytutywnym).

Sankcje podatkowopravné w ścisłym ujęciu mają postać podwyższenia kwoty zobowiązania podatkowego, utraty możliwości obniżania podatku w przyszłości albo – co jest kontrowersyjne – utraty statusu pozwalającego na stosowanie uproszczeń w realizacji pewnych obowiązków. Możliwy jest swoisty zbieg różnych niekorzystnych konsekwencji. Może dojść do podwyższenia kwoty zobowiązania podatkowego, wystąpienia odsetek za zwłokę, kosztów postępowania obciążających dany podmiot, a w związku z karalnością danego czynu może wystąpić odpowiedzialność normowana przepisami prawa karnego skarbowego.

Wypada zauważyć, że ustalanie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania³⁶ rzadko jest uznawane we współczesnym polskim piśmiennictwie za sankcję. Jej zastosowanie może prowadzić do podwyższenia podstawy opodatkowania i wskutek tego zwiększenia

³³ Ustawa z 10 09 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2007, nr 111, poz. 765 ze zm.).

³⁴ Ustawa z dnia 06 06 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 1997, nr 88, poz. 553 ze zm.).

³⁵ Dotyczy to zwłaszcza tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT, którego wymiar ulegał systematycznemu zmniejszaniu od połowy lat 90. XX wieku.

³⁶ Por. art. 23-24 ustawy z dnia 29 08 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.).

kwoty zobowiązania podatkowego, nieraz bardzo oderwanego od rzeczywistego biegu zdarzeń w danej sprawie indywidualnej. Jest to jednak zastępcza formuła ustaleń faktycznych.

7. Formy sankcji we współczesnym polskim prawie podatkowym

a) Sankcje pieniężne

We współczesnym polskim prawie podatkowym można wyróżnić konstrukcje sprawiające dolegliwość za naruszenie obowiązków instrumentalnych (nieprowadzenie ewidencji, błędy w deklaracji, wadliwa dokumentacja podatkowa) jak też uchybienie obowiązkowi zapłaty podatku. Szczególnie żywo dyskutowaną w literaturze instytucją, której przypisywano charakter sankcji pieniężnej, było tzw. dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług³⁷. Dolegliwy skutek wywiera także podwyższenie kwoty zobowiązania podatkowego³⁸, w tym przez stosowanie podwyższonej stawki podatku³⁹. Może to stanowić znaczny uszczerbek majątkowy, więc faktycznie pełnić funkcję fiskalną⁴⁰.

³⁷ Art. 109 ust. 4-8 ustawy z 11 03 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U., z 2004, nr 54, poz. 535 ze zm.), które tracą moc z dniem 01 01 2009 r.; A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy“, 4(2000), s. 6; A. Kucharski, *Ograniczenia i sankcje związane z odliczeniem podatku naliczonego z podatkiem od towarów i usług*, Toruń 1998, s. 79-103; M. Duda, *Modele sankcji podatkowych*, s. 363n. Charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego – tzw. „sankcji VAT“ nadal pozostaje sporny w orzecznictwie; por. np. postanowienie NSA z 10 02 2009 r., I FSK 1395/07 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

³⁸ Art. 109 ust. 2, art. 110, art. 111 ust. 2 ustawy z dnia 11 03 2004 r. o podatku od towarów i usług.

³⁹ Art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U., nr 144, poz. 930 ze zm.); art. 30 pkt 7 i art. 30d ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. jedn. Dz.U. z 2000, nr 14, poz. 176 ze zm.); art. 19 ust. 4 ustawy z 15 02 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000, nr 54, poz. 654 ze zm.).

⁴⁰ Por. R. Kubacki, *Sankcje prawnopodatkowe w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, „Glosa“, 10(1998), s. 2; H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, DW ABC, Warszawa 2003, s. 446 i cyt. tam literatura.

Powstające w powyższy sposób zobowiązania podatkowe mogą stać się zaległościami podatkowymi, co uprawnia do stosowania do nich ulg w spłacie⁴¹.

Do sankcji pieniężnych należy kara porządkowa z art. 262–263 Ordynacji podatkowej. Stosuje się ją za zachowania utrudniające przebieg postępowania podatkowego. Organ podatkowy może ją nałożyć w drodze postanowienia. Maksymalna wysokość kary to 2600 zł i może ona podlegać zwiększeniu na mocy rozporządzenia Ministra Finansów.

Charakterystyczny jest w polskim systemie prawa podatkowego brak unormowań wprowadzających ogólnie podwyższenie kwoty niewpłaconego w terminie podatku.

b) Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych⁴²

Charakter prawny i funkcje odsetek za niewpłacone w terminie podatki (zaliczki, raty, bezpodstawnie otrzymane zwroty podatku) stanowią złożone zagadnienia. Relatywnie wysoka stawka odsetek za zwłokę może pełnić funkcje represyjne⁴³. Nie można też pominąć ich funkcji kompensacyjnej, bo przecież prowadzą do wynagrodzenia wierzycielowi podatkowemu bezzasadnie uzyskanej korzyści wskutek opóźnionej zapłaty; dość jasno wyraża się to w konstrukcji opłaty prolongacyjnej stosowanej w razie odroczenia terminu zapłaty podatku czy rozkładania na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej⁴⁴.

c) Sankcje niepieniężne

Charakter sankcji niepieniężnych jest niezwykle sporny. Niektóre konstrukcje prawa podatkowego ze swej istoty nie mają na celu dolegliwości, ale ich stosowanie może wywoływać takie skutki. Prowadzą one bowiem do niekorzystnego ukształtowania praw i obowiązków danego podmiotu wskutek niespełnienia dyspozycji norm prawa podatkowego. Wskazać tu należy utratę możliwości nabycia prawa do zryczałtowanej

⁴¹ Art. 67a-67e Ordynacji podatkowej.

⁴² Art. 53-56 Ordynacji podatkowej.

⁴³ Zgodnie z art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej stawka odsetek za zwłokę wynosi 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim.

⁴⁴ Art. 57 Ordynacji podatkowej.

albo uproszczonej formy opodatkowania⁴⁵ czy utratę prawa do ulgi podatkowej w razie niespełniania przesłanek do jej stosowania. Celem takich konstrukcji nie są jednak ani cele represji, ani prewencji, ale opodatkowanie zgodne z odtworzonym prawnopodatkowym stanem faktycznym⁴⁶.

Należy zauważyć, że w polskim prawie podatkowym nie stosuje się już od dawna tzw. zarządzenia zamknięcia przedsiębiorstwa. Tę instytucję normował art. 188 *dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym*⁴⁷. Dopuszczalne tu było zarządzenie zamknięcia przedsiębiorstwa, jeżeli podatnik nie zgłosił obowiązku podatkowego i nie uiścił związanej z tym opłaty albo jeżeli nie prowadził przepisanych ksiąg.

8. Sankcje karno-skarbowe a polski system prawa podatkowego

Przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym normują przepisy art. 54–84 Kodeksu karnego skarbowego. Sankcje za przestępstwa skarbowe mogą mieć postać kar zasadniczych (pozbawienie wolności – od 5 dni do 5 lat, ale nie jest to kara podstawowa; ograniczenie wolności, grzywna w wysokości do 720 stawek dziennych). Kary dodatkowe to np. pozbawienie praw publicznych, przepadek rzeczy, zakaz wykonywania określonego zawodu. Środkiem karnym jest np. umieszczenie danej osoby w zakładzie leczenia odwykowego. Środkiem karnym niebędącym karą jest np. odstąpienie od wymierzenia kary czy ściągnięcie równowartości rzeczy. Zasadniczą rolę odgrywa grzywna. Sąd wymierza ją w stawkach dziennych od 10 do 270 stawek, przy czym bierze pod uwagę ciężar przestępstwa oraz możliwości płatnicze sprawcy. Nie może ona mieć charakteru fiskalnego⁴⁸. Ponadto kara nadzwyczajnie obostrzona nie może przekroczyć 1.080 stawek dziennych kary grzywny, 18 miesięcy kary ograniczenia wolności albo 10 lat kary pozbawienia wolności.

⁴⁵ Por. § 23 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U., nr 124, poz. 551 ze zm.) oraz art. 40 ustawy z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U., nr 144, poz. 930 ze zm.).

⁴⁶ Por. J. Orłowski, *Pojęcie i klasyfikacje sankcji*, s. 132 oraz tam cytowana literatura.

⁴⁷ Dz.U. z 1963, nr 11, poz. 60 ze zm. Dekret obowiązywał do 1980 r.

⁴⁸ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 490.

Za wykroczenie skarbowe grozi zasadniczo kara grzywny. Może być ona wymierzona w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej.

Ważną cechą prawa karnego skarbowego jest jurysdykcja sądów powszechnych i wojskowych. Kompetencja organów finansowych jest bardzo ograniczona, bowiem sądy rozpatrują sprawy z wnoszonego przez nie oskarżenia, jak też w przypadkach kwestionowania przez ukaranych orzeczeń tych organów. Mandaty karne mogą nakładać m.in. uprawnieni pracownicy organów podatkowych oraz kontroli skarbowej I instancji.

9. Zakończenie

W świetle czeskiego systemu prawnego mogłoby się wydawać, że w normach prawa karnego będą występować sankcje bardziej surowe od przewidzianych w prawie podatkowym. Kara pozbawienia wolności nie budzi w tej kwestii wątpliwości. Jednak w przypadku sankcji pieniężnych należy wskazać, że ich dolegliwość w obu wskazanych dziedzinach systemu prawnego jest zbliżona. O ile maksymalna stawka kary pieniężnej według Kodeksu karnego wynosi 5 000 000 Kč, to skutek zastosowania sankcji według przepisów podatkowych może być dla podmiotu co najmniej porównywalny. Kara pieniężna z ustawy o administrowaniu podatkami ma skłonić do wykonania danego obowiązku, ma zatem charakter przymuszający, a nie *stricte* represyjny.

Z kolei w unormowaniach polskich godny podkreślenia jest brak kar pieniężnych wymierzanych na podstawie przepisów ustaw podatkowych. Wyjątkiem jest tylko kara pieniężna wymierzana w związku z przebiegiem postępowania podatkowego. Zasadniczą funkcję gwarancyjną dla skuteczności systemu podatkowego pełnią unormowania kary grzywny w Kodeksie karnym skarbowym.

W konstrukcjach sankcji w prawie podatkowym należy odróżniać kwestię zamierzonego kształtowania niekorzystnej sytuacji podmiotu od innych unormowań sprawiających dolegliwość. Ten aspekt uzasadnia potrzebę pogłębionych badań konstrukcji sankcji. Unormowania prawa podatkowego służą realizacji celów fiskalnych, z istoty możliwych do osiągnięcia na drodze przymusowej. Sankcje prawnopodatkowe odzwierciedlają przymusowy i majątkowy charakter podatku. Ważne jest też to, że obowiązki instrumentalne normowane przepisami prawa po-

datkowego oraz zobowiązania podatkowe mają powszechny i obiektywny charakter, powstając w związku z bardzo dużą ilością zdarzeń gospodarczych. Stosunkowo proste konstrukcje, jak np. podwyższenie kwoty podatku, w tym przez stosowanie wyższej stawki czy pozbawienie prawa do ulgi podatkowej może pogarszać sytuację podmiotu niespełniającego określone przesłanki opodatkowania. Odróżniać jednak należy konstrukcje prawne przewidziane dla odtwarzania zdarzeń podlegających opodatkowaniu oraz czynników, w tym uprawnień wpływających na zgodny z ustawą wymiar podatku od konstrukcji prawnych, których celem jest represja za niespełnianie obowiązków wynikających z przepisów ustaw podatkowych.

SANCTIONS IN THE CURRENT CZECH AND POLISH TAX SYSTEM

Summary

The legal responsibility in the tax law and its corresponding legal sanctions could be researched from many different points of view. The main purpose of the paper is to point out the sanctions which can be imposed on the tax subject (taxpayer, tax collector, etc.). In the system of the financial law it mainly concerns sanctions regulated by the Tax Administration Act (typically e.g. fines, tax subject activities suspensions, penalties) in the Czech Republic and by the Tax Code in Poland, but it's also indispensable to describe the regulation included in the special tax laws (especially in VAT Act), and sanctions included in the Penal Code (the Czech Republic) and in the Fiscal Penal Code (Poland). The comparative legal character of this paper is based on the tax law analysis of the in both countries current state of affairs.