

Łukasz Zubrzycki

**KARA GRZYWNY ZA PRZESTĘPSTWO
LUB WYKROCZENIE SKARBOWE
A SANKCJE PRAWA FINANSOWEGO – PROBLEM PODWÓJNEGO
„KARANIA” DELIKTÓW SKARBOWYCH**

**An amercement for a fiscal offence or transgression and the sanctions
of financial law – the issue of double „punishment” of fiscal delicts**

The article is dedicated to the problem of crossing fiscal criminal liability regime and the consequences resulting from applying proper regulations of financial law that provide for imposing so-called tax penalties. These “crossings” may be considered, among other things, as breaking the “ne bis in idem” rule or the constitutional principle of proportionality of country’s reaction to violation of legal obligation. The essence of tax penalties, their level of accumulation with amercement for fiscal delicts and constitutional requirements for acceptance of such crossings in light of the foregoing reference norms are discussed. Moreover, judiciary’s way of viewing this problem (expressed in the form of most widely commented court decisions) together with ideas on how to “solve” these crossings are also included.

Key words: amercement for fiscal delicts, tax, penalties crossing

Wprowadzenie

Jedną z cech charakterystycznych ewolucji polskiego systemu prawa, zachodzącej w ostatnich dekadach jest zakrojone na szeroką skalę wprowadzanie mecha-

nizmów przewidujących środki reakcji administracyjnoprawnej na naruszenie obowiązków publicznoprawnych. W pewnej mierze jest ono pochodną dynamicznego wzrostu tempa obrotu prawnego oraz tendencji do regulowania przepisami prawa coraz większych obszarów życia społecznego. Środkom tym przyświecają różnorodne cele. Wskazuje się, że jednym z nich ma być odpowiedź na naruszanie norm tych gałęzi prawa, w których klasyczne środki prawnokarne okazują się nieadekwatne ze względu na zbyt długi i skomplikowany dowodowo proces ich wymierzania, co wiąże się także z odchodzeniem, w imię zasady *ultima ratio* prawa karnego, od tradycyjnych środków represji karnej na rzecz środków o mniejszej dolegliwości¹. Stosowane są one przez organy pozasądowe w zobiektywizowanej procedurze administracyjnej bez konieczności stwierdzenia jakiegokolwiek zawinienia po stronie podmiotu naruszającego. Żadnego znaczenia nie przypisuje się także przyczynom, które doprowadziły do konkretnego naruszenia. Ocena orzeczeń, mocą których środki te są stosowane, została zastrzeżona do właściwości sądów administracyjnych, kontrolujących je wyłącznie z punktu widzenia ich legalności (zgodności z prawem). Można więc stwierdzić, że dopóki organ administracyjny nie naruszy przepisów określających materialnoprawne przesłanki aktualizujące możliwość zastosowania tych środków lub wyznaczających procedurę ich nakładania, wzruszenie takiego orzeczenia jest praktycznie niemożliwe.

Poza prawem administracyjnym *sensu stricto* szybki rozwój tej kategorii środków obserwuje się w szczególności w prawie podatkowym, gdzie mówi się już wręcz o inflacji sankcji podatkowych. Wolą ustawodawcy jest, aby sankcje te były uważane za podatki – pod względem formalnym, nominalnym, nadaje się im charakter prawny podatku. Przejawiają one jednakże również liczne cechy i funkcje, których „klasyczne” podatki nie realizują. W szczególności z poniesieniem takiego podatku wiąże się niewątpliwa dolegliwość finansowa pogarszająca sytuację adresata sankcji względem innych podatników, która ma dyscyplinować realizację podstawowych obowiązków podatkowych². Wypada podkreślić, że podatek, jakkolwiek będący formą daniny publicznej, nie może być utożsamiany z karą za czyn niedozwolony lub przestępny i nie wiąże się z jakąkolwiek winą podatnika³. Represji nie należy się więc doszukiwać wśród *ratio legis* danego podatku, jednak niektóre jego cechy, w tym przymusowy charakter i jednostronność ustalenia, mogą przywołać na myśl pewne skojarzenia represyjne⁴. Niemniej samo spełnienie obowiązku podatkowego nie powinno stanowić dla podatnika żadnej formy ukarania. Może się zatem okazać, że zaliczanie danej regulacji po-

¹ P. Nowak, *Zbieg sankcji penalnej z sankcją administracyjną – „de lege lata” i postulaty „de lege ferenda”*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, z. 2, s. 137.

² H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, z. 3, s. 22.

³ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 231.

⁴ L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2004, s. 462–463.

datkowej o celu sankcyjnym do kategorii podatków było jedynie zabiegiem czysto pozornym.

Na użytek niniejszego artykułu tej szerokiej kategorii środków reakcji na naruszenie przepisów prawa finansowego, w tym w szczególności podatkowego i hazardowego, nadana zostanie zbiorcza nazwa sankcji podatkowych – kategoria „sankcji finansowych” okazałaby się zbyt szeroka, a termin „sankcje prawa finansowego” mógłby wywoływać mylne skojarzenie ze środkami prawa finansów publicznych.

Istota sankcji podatkowych (w tym o charakterze „karnym”)

Pojęcie „sankcja” jest w nauce prawa karnego jednym z najczęściej używanych terminów. Sankcją określa się tą część normy karnej, która ustanawia zagrożenie karą za przestępne wyczerpanie dyspozycji przepisu typizującego czyn zabroniony. W oparciu o to pojęcie tworzy się również linię rozgraniczenia pomiędzy tzw. normami sankcjonowanymi a sankcjonującymi. Terminem sankcji posługują się także dogmatyki zarówno prawa prywatnego, jak i publicznego. Mówi się tam o sankcjach egzekucyjnych (doprowadzenie do wykonania ciążącego na kimś obowiązku) i nieważności (np. zastrzeżenie szczególnej formy czynności prawnej pod rygorem – sankcją – nieważności). Powyższe trzy rodzaje sankcji nie wyczerpują stworzonego przez teorię prawa katalogu sankcji prawnych. Co również istotne, konkretny mechanizm sankcjonujący może mieć do spełnienia więcej niż jedną funkcję (np. karną – represyjną i egzekucyjną), a rozłożenie akcentów w tym zakresie, tj. „natężenie” któreś z nich, w porównaniu z innymi mechanizmami może się znacząco różnić.

Sankcjom podatkowym, należącym do kategorii sankcji administracyjnych *sensu largo*, nie został dotychczas poświęcony większy namysł teoretyków. Nie zostały one również zdefiniowane, jak też nie uchwalono przepisów o charakterze ogólnym, które w sposób generalny regulowałyby przesłanki i tryb ich stosowania oraz środki prawne służące ich zaskarżaniu. Praktyka podatkowa określa tym terminem wszelkiego rodzaju dolegliwości, nie tylko kary – sankcje, stosowane przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, w tym te służące do ustalenia prawidłowej wielkości podatku⁵. Różnorodność sankcji podatkowych pod względem wspomnianych kryteriów jest ogromna. Głębsza charakterystyka każdej z nich wymaga przeprowadzenia odrębnych rozważań. H. Dzwonkowski pokusił się o wskazanie pewnych cech wspólnych tych sankcji, co można przypuszczać, pozwoliło na przeprowadzenie ich wewnętrznej dyferencjacji i przyporządkowania odpowiednich sankcji do powstałych w jej wyniku kategorii.

Większych sporów nie budzi przeprowadzenie dychotomicznego podziału sankcji podatkowych na nazywane – w zależności od przyjmowanej terminologii

⁵ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 23.

– represyjnymi, karnymi sankcjami podatkowymi lub sankcjami podatkowymi właściwymi⁶, od zbiorczej kategorii gromadzącej wszelkie pozostałe sankcje. Cechą wspólną sankcji zaliczanych do drugiej spośród powyższych kategorii jest okoliczność, jak wskazuje H. Dzwonkowski⁷, że są one w swojej istocie zlokalizowanymi w prawie podatkowym instrumentami korygowania naruszeń prawa podatkowego, takimi jak odsetki za zwłokę, odrzucenie ksiąg i szacowanie podstaw opodatkowania, opodatkowanie przerzucania dochodów czy utrata prawa do ulgi podatkowej. Nie naruszają one podstawowych zasad opodatkowania, tj. generalności, ogólności i sprawiedliwości, a służą jedynie przywróceniu na zasadach ogólnych podatkowych skutków naruszeń przepisów – odzyskaniu nieuiszczonego podatku i towarzyszących mu świadczeń dodatkowych. Nie skutkują więc wyższą podatką w stosunku do powszechnie obowiązujących zasad, lecz przywróceniem prawidłowego stanu w stosunkach podatnik–państwo, a zatem są normalnymi zobowiązaniami podatkowymi⁸. Z niniejszego wypływa wniosek, że stanowią one administracyjne, autonomiczne instrumenty niejako wewnętrznego konwalidowania nieprawidłowości powstających w ramach stosunku prawno-podatkowego i usuwania ich skutków poprzez doprowadzenie treści tych stosunków do stanu zgodnego z prawem, a zatem prowadzące do swoistej restytucji. Podmiot ponoszący ciężar takiej sankcji „wraca” do stanu podstawowego, tego który istniałby, gdyby wykonanie zobowiązania podatkowego nie doznało z jego strony żadnych nieprawidłowości. Sankcyjność natomiast tego rodzaju instrumentów wynika w szczególności z ich dyscyplinującego charakteru. Mają one skłaniać podatników do rzetelnego i terminowego wykonywania obowiązków nałożonych na nich przez prawo podatkowe. Należy zatem sądzić, że w celu podkreślenia wskazanych walorów dyscyplinujących, a także kompensacyjnej oraz sanacyjnej funkcji instrumentów kwalifikujących się do tej kategorii i faktu, że w istocie są one podatkami, uprawnione jest nadanie im miana administracyjnych sankcji podatkowych, co wyraźnie odwróci od nich skojarzenia represyjne.

Po przeciwnej stronie znajduje się natomiast kategoria instrumentów sankcyjnych, których charakter prawny może zostać właściwie oddany nazwą karnych sankcji podatkowych. Sankcje te realizują w głównej mierze cel represyjny. Stanowią retribucję wobec naruszenia zakazu lub zlekceważenia nakazu powinnego zachowania ustanowionego przez prawo podatkowe. Podobnie jak administracyjne sankcje podatkowe, również i ta kategoria instrumentów ma charakter autonomiczny i wewnętrzny w tym sensie, że zostały one ulokowane w aktach prawnych regulujących dane podatki. Jest to podstawowa cecha odróżniająca karne sankcje podatkowe od sankcji karnoskarbowych. Omawiając ich charakter prawny należy wskazać, że w nauce i judykaturze przyjmuje się zgodnie, że o charakterze poszczególnych norm nie może rozstrzygać zawarcie

⁶ L. Wilk, *op. cit.*, s. 463.

⁷ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 25.

⁸ *Ibidem*, s. 26.

ich w akcie normatywnym zaliczanym do danej gałęzi prawa, dlatego też wyprowadzanie tego rodzaju sankcji podatkowych z przepisów prawa podatkowego nie może przekreślać ich karnego charakteru. Przywołuje się w tym zakresie choćby wyroki Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z 3 listopada 2004 r. (sygn. K 18/03, Lex nr 133746) oraz z 10 grudnia 2002 r. (sygn. P 6/02, Lex nr 57100). W dalszej kolejności należy podkreślić, że nie stanowią one rezultatu wystąpienia przedmiotu opodatkowania (np. obrotu), a aktualizują się na skutek popełnienia „czynu” uznawanego za naganny, wobec czego, przy braku cech podatków wykazują one zbieżność z normami prawa karnego⁹. Zarówno z prawnego, jak i ekonomicznego punktu widzenia są one czymś innym niż podatek¹⁰. Twierdzi się, że wyrażają one tendencje ustawodawcze do gwarantowania przestrzegania różnych obowiązków o charakterze publicznym, daninowym, za pomocą sankcji ekonomicznych, nazywanych w różny sposób, lecz z reguły bez użycia słowa „kara”¹¹. W przeciwieństwie do norm karnych *sensu stricto*, tj. zawartych w ustawie karnej, karne sankcje podatkowe stanowią formę odpowiedzialności obiektywnej, która pomijając konieczność ustalenia winy podatnika uzależnia jej nałożenie jedynie od stwierdzenia faktu dopuszczenia się przez niego wskazanego w ustawie naruszenia. Ponadto nie są one stosowane przez organy sprawujące wymiar sprawiedliwości, a przez stanowiące część administracji rządowej organy administracji skarbowej lub celnej.

H. Dzwonkowski sformułował powszechnie akceptowany w doktrynie katalog kryteriów pozwalających na odróżnienie karnych sankcji podatkowych od administracyjnych sankcji podatkowych¹² (autor ten nie nazywa tych ostatnich instrumentów sankcjami, określając je jako „normalne ciężary podatkowe”). Konieczne jest zwięzłe przywołanie tych kryteriów. Co ważne, nie muszą one w konkretnym przypadku występować łącznie. W przypadku niektórych norm wniosek o ich karnym charakterze może uzasadniać wystąpienie nawet tylko jednego z poniższych kryteriów (choć oczywiście nie któregokolwiek).

Pierwszym z nich jest charakterystyczny język norm prawnych wyrażający się używaniem przez ustawę terminów takich, jak: „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, „podwyższenie” lub „zwiększenie” podatku. Karne sankcja podatkowa jest zawsze jakimś dodatkiem, czymś co towarzyszy zobowiązaniu podatkowemu. Drugie kryterium stanowi wyższy niż powszechnie przyjęty ciężar opodatkowania. Założenie o karnym charakterze normy podatkowej może wynikać z okoliczności, że jej rezultatem jest większa niż standardowa wysokość zobowiązania podatkowa. Oprócz zwiększenia stawki podatku faktyczny wzrost ciężaru opodatkowania może się wyrażać także poprzez odebranie jakiegoś przywileju, jak choćby prawa do odliczenia podatku. Wyższe obciążenie podatkowe

⁹ *Ibidem*, s. 25.

¹⁰ *Ibidem*, s. 27.

¹¹ P. Nowak, *op. cit.*, s. 141.

¹² H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 27–28.

oparte jest na indywidualnych, wobec konkretnych podatników, okolicznościach, co jest sprzeczne z zasadami sprawiedliwości i równości opodatkowania. Naruszenie warunku generalności podatku będące skutkiem podwyższenia podatku w drodze sankcji jest trzecim z kryteriów zaproponowanych przez H. Dzwonkowskiego. Twierdzi on, że (karna) sankcja podatkowa nie spełnia warunku ogólności, dlatego że zawiera nieuzasadniony racjami podatkowymi element indywidualizacji, a zgodnie z tą zasadą, każdy podatnik, należący do tej samej kategorii, obowiązany jest do opłacania podatku w tych samych rozmiarach. Adresat sankcji nie płaci takiego, jak pozostali podatnicy, a znacznie wyższy. Czwarte kryterium natomiast, podnoszone przez wspomnianego autora do rangi najważniejszego, wyprowadzane jest z faktu, że karna sankcja podatkowa nie zawiera elementów właściwych konstrukcjom podatkowym, w szczególności przedmiotu opodatkowania. Sankcji takich nie aktualizuje więc np. obrót czy nabycie spadku, a czyn powodujący ujemne następstwa dla podatnika, którego wskazanie w ustawie zastępuje określenie przedmiotu opodatkowania. Ciężar podatkowy nie wynika wówczas z żadnego tytułu podatkowego, a właśnie z popełnienia czynu, wobec którego sankcja ponoszona jest za karę, obliczana natomiast jest ona arbitralnie i bez związku z ekonomicznymi przesłankami opodatkowania. Ostatnie kryterium stanowi stawka podatkowa. Ograniczę się do zwrócenia uwagi, że karne sankcje podatkowe polegające na pozbawieniu konkretnych przywilejów w ogóle nie mają stawek, a stawki sankcji pozostałego rodzaju (zwiększających stawkę) nie są stosowane do podstawy opodatkowania, co z punktu widzenia konstrukcji zobowiązania podatkowego w wielu wypadkach skutkować może osiągnięciem przez nią niczym nieuzasadnionej wysokości.

Opierając się na powyższych kryteriach H. Dzwonkowski podjął próbę stworzenia definicji karnych sankcji podatkowych¹³ (autor nazywa je sankcjami podatkowymi-w znaczeniu zbieżnym z kategorią sankcji nazywanych przeze mnie karnymi sankcjami podatkowymi). Stwierdził mianowicie, że sankcją taką jest: 1) świadczenie pieniężne, 2) występujące w prawie podatkowym, 3) *quasi*-podatkowe, lecz nieodpowiadające definicji podatku i niemające cech konstrukcyjnych podatku, 4) stanowiące indywidualną podwyżkę podatku w stosunku do powszechnych stawek podstawowych, 5) mające charakter represyjny jak prawo karne, 6) występujące jako trzecie zagrożenie tego rodzaju obok norm prawa karnego oraz dyscyplinujących instytucji prawa podatkowego (według przyjętej tu terminologii – administracyjnych sankcji podatkowych), choć stosowane według kryteriów obiektywnych, bez orzekania o winie i według uproszczonych procedur prawnoadministracyjnych zamiast procedur karnych. W opinii przywołanego autora cechy charakterystyczne tego rodzaju sankcji przekonują, że karne sankcje podatkowe nie mieszczą się w konstytucyjnym pojęciu podatku (i obowiązku podatkowego), wynikającym z art. 84 oraz 217 Konstytucji RP¹⁴, a w konsekwencji

¹³ *Ibidem*, s. 28.

¹⁴ Ustawa z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483, ze zm.

nie ma usprawiedliwienia dla wprowadzenia sankcji karnych do prawa podatkowego, które winny znajdować się wyłącznie w prawie karnym skarbowym.

Wskazując na poglądy wyrażane w tym zakresie przez innych autorów warto zwrócić uwagę, że M. Wincenciak (rozważając problem kumulowania sankcji za ten sam czyn) stwierdził, iż jeden czyn jednego podmiotu wyczerpujący znamiona deliktu administracyjnego i czynu zabronionego w prawie karnym nie powinien być, co do zasady, karany w dwóch odrębnych procedurach – administracyjnej i penalnej¹⁵. Za kryteria pozwalające na stwierdzenie takiej niedopuszczalnej kumulacji uznaje on określenie w podobny sposób znamion przedmiotowych czynu w obu porównywanych przepisach (wymóg, aby nie zawierały różnic w opisie sposobu zabronionego zachowania) oraz, co chyba ważniejsze, identyczność przedmiotu ochrony i zamachu deliktów administracyjnego i karnego, a ponadto inne funkcje sankcji wymierzanych w odrębnych procedurach¹⁶. W oparciu o te trzy okoliczności autor skonstruował test na dopuszczalność dwukrotnego karania w odrębnych procedurach podnosząc, że odmienność znamion przedmiotowych czynu i odmienność przedmiotów ochrony, nawet przy tożsamyh funkcjach obu sankcji, nie powinna uchylać odpowiedzialności prawnej na podstawie obu przepisów¹⁷.

Problemy konstytucyjne

Kontrowersje wywołują sytuacje, w których sankcje podatkowe przewidziane są jako odpowiedź na przełamanie normy sankcjonowanej umiejscowionej w prawie finansowym, która jednocześnie zabezpieczona jest poprzez instrumentarium kodeksu karnego skarbowego¹⁸. Może wówczas dojść do naruszenia zadekretowanej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawa, rozważanej z punktu widzenia przełamania zasady *ne bis in idem*, czego konsekwencją będzie konkurencja do jednego i tego samego zachowania się danego podatnika kary grzywny za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (stanowiącej dominujący środek reakcji karnej na czyn skarbowy) oraz tej swoistej sankcji podatkowej mogącej zostać poczytanej *de facto* za wyrażającą zbliżoną do kary grzywny represję ekonomiczną.

Zasada *ne bis in idem* ustanawia gwarancję, że nikt nie będzie pociągany więcej niż raz do odpowiedzialności karnej za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary. Stanowi ona z jednej strony przesłankę negatywną ponownego prowadzenia postępowania o ten sam czyn tej samej osoby, a z drugiej uniemożliwia

¹⁵ M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 137.

¹⁶ *Ibidem*, s. 137–138.

¹⁷ *Ibidem*, s. 138–139.

¹⁸ Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r., poz. 186, ze zm. (dalej: k.k.s.).

wymierzenie sankcji karnej osobie już raz sądzonej¹⁹. Jurydyczny wyraz w powszechnym prawie karnym znalazła ona natomiast w art. 11 kodeksu karnego²⁰ oraz art. 17 § 1 pkt 7 kodeksu postępowania karnego²¹. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że na rozumienie tej zasady wpływ miało również orzecznictwo europejskich organów sądowniczych wyrosłe na gruncie art. 4 ust. 1 Protokołu nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności²² oraz art. 14 ust. 7 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych²³. Na kategorię tę ma również wpływ fakt, że wobec utartej linii orzeczniczej Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPCz), postępowaniami karnymi są, obok postępowań o przestępstwa, także te, które dotyczą również wykroczeń, niektórych deliktów prawa podatkowego, jak również niektórych deliktów prawa administracyjnego. Ustalenie gałęzi prawa, do której należą przepisy definiujące czyn karalny, stanowi, zdaniem ETPCz, jedynie formalny etap badania, czy ma się do czynienia ze sprawą karną, gdyż dominujące znaczenie przyznaje się w tym zakresie charakterowi czynu oraz sankcji grożącej za jego popełnienie. Powyższe pozostaje w związku z tzw. konstytucyjnym rozumieniem sankcji karnych, któremu to pojęciu przypisuje się odrębne, autonomiczne rozumienie, odrywające się od tego nadawanego mu w ustawach zwykłych. Nie można odczytywać go przez odwołanie się do kryteriów czynu i winy jako elementów wyrażających ten rodzaj odpowiedzialności, gdyż podważyłoby to nadrzędny charakter Konstytucji i umożliwiło omijanie gwarancji konstytucyjnych odnoszących się do odpowiedzialności karnej²⁴.

Ewentualność naruszenia zasady *ne bis in idem* nie stanowi jedyne go wzorca kontroli, z którym organy władzy sądowej zestawiają dany mechanizm co do którego zachodzi podejrzenie, że może mieć charakter kumulacyjny. Wzorcami tymi są ponadto zasady: państwa prawa – naruszana wskutek nadmiernego fiskalizmu i nieuwzględniania w żadnym stopniu interesu sprawcy, który poniósł już sankcję podatkową²⁵ oraz proporcjonalności i sprawiedliwości społecznej²⁶, jak również zasada sprawiedliwego prawa podatkowego²⁷. Wobec ograniczonych ram artykułu pominięte zostanie omówienie szczegółów powyższych zasad, ale

¹⁹ P. Kardas, *Konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw a konstytucyjna zasada „ne bis in idem”*. Rozważania o konstytucyjnych i konwencyjnych granicach władzy ustawodawczej, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2010, z. 4, s. 7–8.

²⁰ Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz.U. Nr 88, poz. 553, ze zm. (dalej: k.k.).

²¹ Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, Dz.U. Nr 89, poz. 555, ze zm. (dalej: k.p.k.).

²² Dz.U. z 2003 Nr 42, poz. 364.

²³ Dz.U. z 1977 Nr 38, poz. 167.

²⁴ L. Wilk, *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych*, „Prokuratura i Prawo” 2011, z. 1, s. 148–149.

²⁵ Wyrok TK z 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, Lex nr 32905.

²⁶ Wyrok TK z 27 kwietnia 1999 r., P 7/98, Dz.U. z 1999 r. Nr 40, poz. 411.

²⁷ Wyrok TK z 4 września 2007 r., P 43/06, Lex nr 316027.

należy zaznaczyć, że nadmierna represywność, powodująca, iż oceniane rozwiązanie normatywne uzna się za nieproporcjonalnie uciążliwe i sprzeciwiające się wobec tego zasadzie proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie obowiązku prawnego, może mieć swe źródło w nagromadzeniu różnych negatywnych następstw jednej sytuacji – nie tylko sankcji penalnych, lecz także środków administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych czy dowodowych²⁸. Ponadto już samo rozproszenie procedur realizacji odpowiedzialności zwiększa represyjność, co wpływa na ocenę całokształtu regulacji sankcjonujących naruszenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych²⁹.

W tym miejscu ujawnia się doniosłość dokonanego wcześniej dosyć dokładnego omówienia charakteru prawnego sankcji podatkowych i ich wewnętrzniego podziału na podkategorie – karną i administracyjną. Jest to istotne głównie z tego powodu, że naruszenie zasady *ne bis in idem* jest możliwe tylko w sytuacji uznania karnego charakteru sankcji podatkowej zbiegającej się z karą z kodeksu karnego skarbowego, natomiast odmowa nadania sankcji podatkowej charakteru karnego otworzy pole do rozważania ewentualnej niekonstytucyjności takiego zbiegu, tj. administracyjnej sankcji podatkowej z karą z k.k.s., z perspektywy naruszenia zasady proporcjonalności.

Podwójna karalność w świetle dorobku orzecznictwa

Należy więc odnieść powyższe rozważania do wniosków wynikających z kilku reprezentatywnych judykatów, wydanych w sprawach, przedmiotem których było rozważanie kwestii ewentualnego stwierdzenia niedopuszczalnej kolizji pomiędzy sankcją podatkową a karą przewidzianą w k.k.s.

W pierwszej kolejności trzeba zwrócić uwagę na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r.³⁰, dotyczący konstytucyjności dopuszczalności stosowania wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez ustawę o podatku VAT z 1993 r.³¹ jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe. TK stanął w tym wyroku na stanowisku, że to dodatkowe zobowiązanie stanowi sankcję administracyjną, a podatkiem jest tylko nominalnie. Nie ciąży ono bowiem na podatniku z tytułu sprzedaży towarów lub odpłatnego świadczenia usług, lecz nakładane jest za nieprawidłowe naliczenie podatku, a zatem w związku z czynem, a nie przedmiotem opodatkowania. Trybunał nie podzielił co prawda poglądu wnioskodawcy, że każda kara pieniężna jest synonimem grzywny i może być

²⁸ Wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, Lex nr 824128.

²⁹ Zdanie odrębne sędziego M. Zubika zgłoszone do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, Lex nr 824128.

³⁰ Sygn. K 17/97, Lex nr 32905.

³¹ Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50, ze zm. (dalej: d.u.vat. – dawna ustawa o podatku VAT).

wymierzana tylko w postępowaniu karnym, zwrócił przy tym uwagę na fakt, iż przekazanie podatnikom czynności obliczania i rozliczania się z podatków oparto na założeniu zaufania do podatników, w konsekwencji czego wyraził myśl, że

System podatkowy oparty na deklaracjach podatkowych których nieprawidłowości nie powodowałyby dla podatnika żadnych ujemnych konsekwencji, poza przypadkami udowodnienia podatnikowi w postępowaniu sądowym popełnienia przestępstwa karnoskarbowego, nie motywowałby podatnika do przejawiania inicjatywy w celu wyjaśnienia wątpliwości, które mogą towarzyszyć wypełnieniu deklaracji podatkowej. Skłaniałby raczej do interpretacji tych wątpliwości na własną korzyść. Aby takiej postawie zapobiegać, systemy podatkowe [...] przewidują sankcje finansowane za zaniżenie wysokości należnego podatku, proporcjonalne do stopnia jego zaniżenia.

Uzasadniała ona konstatację, że regulacje d.u.vat. mają znaczenie przede wszystkim prewencyjne, bowiem zmierzają do przekonania podatników, iż rzetelne i staranne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie, ponieważ ujawnienie błędu w deklaracji miało pociągać za sobą obowiązek zapłacenia podwyższonej kwoty różnicy podatku należnego i deklarowanego. TK podkreślił także okoliczność, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie pozostaje w bezpośrednim związku z odpowiedzialnością karną skarbową, gdyż z reguły nie będzie ono ciążyło na tym samym podmiocie, wobec którego orzekana będzie sankcja karna skarbową (zwrócenie uwagi na podmioty prowadzące działalność gospodarczą niebędące osobami fizycznymi). Odpowiedzialność karną skarbową ponoszą zaś wyłącznie osoby fizyczne. Okoliczność ta miała jednocześnie kluczowe znaczenie dla kierunku zapadłego rozstrzygnięcia. TK stwierdził bowiem, że dodatkowe zobowiązania podatkowe nakładane są nie tylko na jednostki organizacyjne, ale także na osoby fizyczne. Dochodzi wówczas do konkurencji pomiędzy odpowiedzialnością administracyjną (podatkową) i karną skarbową. Zdaniem Trybunału, nakładana w takim wypadku sankcja administracyjna uwzględnia tylko interesy skarbu państwa, a w żadnym stopniu interesy podatnika. Zbiegające się reżimy odpowiedzialności mają, zdaniem TK, podobne funkcje. Ponadto regulacja prawna odpowiedzialności administracyjnej podatnika – nałożenie sankcji administracyjnej – powinna uwzględniać także, jak to ma miejsce np. w przypadku odpowiedzialności mandatowej, interes ukaranego, a więc zwalniać go od ponoszenia ewentualnej odpowiedzialności przed innymi organami orzekającymi za ten sam czyn. Powyższa argumentacja dała asumpt do przyjęcia finalnego wniosku, że zastosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej – dodatkowego zobowiązania podatkowego i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji, a kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i karnej skarbowej stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną. Gdy jednak adresaci tych sankcji się nie pokrywają, to stosowanie zarówno sankcji podatkowych, jak i karnych skarbowych pozostaje zgodne z wymogami konstytucyjnymi. Powyższa argumenta-

cja została wzmocniona w wyroku TK z 30 listopada 2004 r.³², w którym Trybunał, rozpoznając skargę konstytucyjną podmiotu będącego spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, czyli osobą prawną, potwierdził konstytucyjność regulacji d.u.vat. przewidującej nakładanie w takich sytuacjach dodatkowego zobowiązania podatkowego.

W tym miejscu należy krótko odnieść się do rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie orzeczenia TK z 4 września 2007 r.³³ Aktualnie obowiązująca ustawa o VAT³⁴ przyjęła w art. 109 ust. 5 i 6 regulacje analogiczne do tych, którym poświęcony był omówiony powyżej wyrok TK z 1998 r. Powszechna akceptacja w doktrynie kierunku wyznaczonego przez wspomniane orzeczenie skutkowało tym, że uczestnicy omawianego w tym miejscu postępowania co do zasady przychyliłi się do wynikającego z niego wniosku, z zastrzeżeniem, iż wydanemu rozstrzygnięciu należało nadać charakter wyroku interpretacyjnego uznającego konstytucyjność zaskarżonych przepisów tylko wówczas, gdy nie dopuszczają do stosowania wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe (stanowisko marszałka Sejmu), albo gdy nakazują stosowanie wobec osoby fizycznej sankcji administracyjnej jedynie wówczas, gdy za ten sam czyn nie grozi jej odpowiedzialność karna za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe (stanowisko Prokuratora Generalnego), a więc jeżeli nie można stwierdzić umyślności w zachowaniu podatnika. Trybunał uznał tożsamość treści zaskarżonych przepisów z treścią przepisu d.u.vat. objętego wyrokiem K 17/97, z czego wynika, że rozstrzygnięcie zawarte w tym orzeczeniu zawiera również odpowiedź na pytanie rozpatrywane w niniejszej sprawie. TK podzielił zatem argumentację oraz motywy powyższego rozstrzygnięcia i stwierdził, że zasada *ne bis in idem* nie ma tu zastosowania i przypomniał, iż dodatkowe zobowiązanie pieniężne, stosowane automatycznie z mocy ustawy z tytułu winy obiektywnej podatnika, ma znaczenie przede wszystkim prewencyjne. Wyjaśnił, że kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej stanowi wyraz braku proporcjonalności i nadmiernego fiskalizmu wykraczając poza granice niezbędne dla zapewnienia ponoszenia ciężaru opodatkowania w uzasadnionych granicach osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą – podatników podatku VAT.

Nie wszystkie jednak przypadki kolizyjne są oceniane tak zgodnie i jednoznacznie. Jako przykład sankcji prawa finansowego, której charakter prawny pozostaje sporny w judykaturze warto przywołać dwa orzeczenia sądów administracyjnych poświęcone problemowi zbiegu kary pieniężnej przewidzianej w art. 89 ust. 1 ustawy o grach hazardowych³⁵ z karą wymierzaną za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe na podstawie rozdziału 9 k.k.s., które to orzeczenia

³² Sygn. SK 31/04, Lex nr 133790.

³³ Sygn. P 43/06, Lex nr 316027.

³⁴ Ustawa z 11 marca 2004 r., Dz.U. Nr 54, poz. 535, ze zm. (dalej: u.vat.).

³⁵ Ustawa z 19 listopada 2009 r., Dz.U. Nr 201, poz. 1540, ze zm. (dalej: u.g.h.).

przedstawiają zgoła odmienne oceny tego zagadnienia, dochodząc w związku z tym do przeciwnych wniosków.

Pierwszym z nich jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Krakowie z 15 marca 2012 r.³⁶ WSA wskazał, że istotą sporu w omawianej sprawie jest zagadnienie zasadności również na płaszczyźnie konstytucyjnej, nakładania szeroko pojętej „kary” za to samo zdarzenie. Wyjaśnił, że nawet gdyby przyjąć, iż dany podmiot został ukarany z art. 107 § 1 k.k.s.³⁷ (znamiona stypizowanego w nim czynu mogą być uznane za pokrywające się z opisem sytuacji aktualizującej nakładanie kary pieniężnej na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 2 pkt 2 u.g.h.), to o podwójnym ukaraniu mogłaby być mowa tylko wtedy, gdyby kara podatkowa miała charakter represyjny. Nie każda natomiast kara podatkowa wyraża taki charakter. Ustalanie jej charakteru musi być dokonywane w oparciu o okoliczności konkretnej sprawy. WSA stwierdził, że

[...] kara pieniężna określona w art. 89 ust. 1 pkt 2 w związku z ust. 2 pkt 2 u.g.h. jest konsekwencją zastosowania środka o pewnej skali dolegliwości dla osób, które nie dopełniły ustawowych obowiązków [...], nie stanowi ona represji za naruszenie prawa, ale jest formą zabezpieczenia przed możliwością wystąpienia negatywnych skutków takiego naruszenia poprzez brak wpływów z tytułu legalnie prowadzonej działalności w tym zakresie. Ustalając charakter kary administracyjnej należy uwzględnić, że przy karach o charakterze represyjnym występuje element winy, natomiast przy karach nierepresyjnych celem ich jest prewencja, ochrona, zabezpieczenie, a także – jak w przypadku kary z art. 89 u.g.h. – funkcja restytucyjna, uzupełniająca i rekompensująca straty Skarbu Państwa w zakresie braku wpływów z prowadzenia nielegalnej działalności na przedmiotowych automatach i w istocie można powiedzieć, że kara ta stanowi zastępcze spełnienie obowiązku podatkowego.

Dodał, że odpowiedzialność z art. 89 u.g.h. przewiduje obiektywną odpowiedzialność spowodowaną zaistnieniem okoliczności faktycznych określonych w przepisach prawa, bez względu na winę sprawcy oraz jego naganne zachowanie, bez badania przyczyny naruszenia prawa i okoliczności, które do tego doprowadziły. Podsumowując WSA stwierdził, że kara administracyjna z art. 89 u.g.h. nie jest konkurencyjna i nie pozostaje w zbiegu z karą grzywny orzecaną na podstawie art. 107 lub 107a k.k.s., a wspomniana kara administracyjna nie stanowi sankcji, lecz zastępcze wykonanie obowiązku podatkowego.

Zdecydowanie odmiennie problem ten ocenił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z 6 marca 2012 r.³⁸ W ocenie sądu administracyjnego omawiane przepisy u.g.h. przewidujące karę pieniężną za urządzenie gry na automatach poza kasynem, mają bez wątpienia charakter represyjny. Jedyną przesłanką wymierzenia na jej podstawie kary pieniężnej jest ustalenie

³⁶ Sygn. akt III SA/Kr 365/11, Lex nr 1139252.

³⁷ Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r., poz. 186, ze zm. (dalej: k.k.s.).

³⁸ Sygn. akt II SA/Bk 871/11, Lex nr 1138371.

faktu urządzenia gry na automacie poza kasynem, a takie ustalenie stanowi także podstawę odpowiedzialności karnej na podstawie art. 107 § 1 k.k.s. Analiza przesłanek aktualizowania się obu powyższych przepisów doprowadziła WSA do konstatacji, że każda osoba nieposiadająca koncesji lub zezwolenia zarządzająca grą na automacie poza kasynem podlegać będzie karze pieniężnej, a jedyne znaczenie ma tu wyłącznie ustalenie faktu, że gra na automacie została urządzona poza kasynem. Sąd zauważył, że

[...] odpowiedzialność ta ma charakter obiektywny, a przepisy ustawy nie odwołują się w żadnym miejscu do sfery podmiotowej (winy), jak to ma miejsce w przypadku odpowiedzialności karnej czy karnoskarbowej. Ponadto przepis ten ma brzmienie imperatywne, a decyzja wydana na jego podstawie należy do tzw. decyzji związanych. Zachowanie sprzeczne z u.g.h. jest deliktem (czynem zabronionym), za który grozi sankcja finansowa.

WSA zwrócił też uwagę na zbieżny cel obu wskazanych przepisów, którym jest przeciwdziałanie nielegalnemu prowadzeniu gier hazardowych, których urządzenie w ocenie ustawodawcy wymagało reglamentacji i ograniczenia wolności w tej sferze. Skonstatował zatem, że w tym przypadku dochodzi do zbiegu odpowiedzialności karnej i podatkowej, a oba te rodzaje wyrażają charakter represyjny. WSA podsumował, że wskazane przepisy odczytywane łącznie nie tylko pozwalają, ale wręcz wymagają kumulatywnego stosowania opisanych sankcji, co jednak nie oznacza, iż sytuacja taka jest prawnie dopuszczalna. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika zakaz wielokrotnego karania (stosowania środka represyjnego) w stosunku do tej samej osoby fizycznej za popełnienie tego samego czynu zabronionego bez względu na lokalizację przepisu stanowiącego podstawę tej odpowiedzialności oraz jej proceduralnego trybu. Postępowanie wbrew tej zasadzie stanowi naruszenie zasady proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie obowiązku prawnego. W sentencji omawianego wyroku zostało więc wskazane, że

W przypadku ukarania lub skazania osoby fizycznej za czyn zabroniony w rozumieniu art. 107 k.k.s. nie jest prawnie dopuszczalne wydanie decyzji o nałożeniu kary pieniężnej na podstawie art. 89 ust. 1 u.g.h. za zachowanie stanowiące naruszenie tego przepisu, jeżeli zachowanie to jest tym samym, które zostało już poddane prawnokarnej ocenie w postępowaniu karnoskarbowym. W takim przypadku ustalenie kary pieniężnej w postępowaniu administracyjnym stanowi o naruszeniu zawartej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego oraz zasady proporcjonalności.

Podobnie zagadnienie to ocenił L. Wilk, który stwierdził, że „kary pieniężne z ustawy o grach hazardowych jawią się jako sankcje karne, a nie egzekucyjne”³⁹, jednocześnie przedstawiając na poparcie swojej tezy bardzo interesującą argumentację. Zajął stanowisko, że nawet w razie braku pewności co do tego, czy kary

³⁹ L. Wilk, *Kary pieniężne ...*, s. 153.

pieniężne z u.g.h. same w sobie nie naruszają zasady proporcjonalności, o tyle w kumulacji z karami z k.k.s. wydają się naruszać tę zasadę w sposób oczywisty⁴⁰.

Prezentując, nawet bardzo ogólnie, dorobek praktyki prawa w zakresie kolizji zachodzących między karami przewidzianymi w k.k.s. a wewnętrznymi sankcjami prawa podatkowego, nie sposób pominąć kontrowersyjnego i szeroko komentowanego wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r.⁴¹ Trybunał pochylił się w tym orzeczeniu nad problemem konstytucyjności stosowania odpowiedzialności karnej skarbowej wobec osoby fizycznej, która za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji – z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie – wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴² w wysokości 75% dochodu. W wyroku tym TK uznał, że „podatek” w tej sankcyjnej stawce nie odpowiada w pełni sformułowanej w doktrynie i orzecznictwie charakterystyce środka represyjnego (karno-administracyjnego), ponieważ pełni głównie funkcję restytucyjną, która skierowana jest na uzupełnienie i rekompensatę możliwych strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełnienia przez podatników ich zobowiązań. Wysokość stawki tego podatku uzasadnia okoliczność niemożliwości określenia rzeczywistej wielkości strat skarbu państwa ponoszonych w wyniku niedopełnienia przez podatników ich obowiązków podatkowych, co stanowiło również *ratio* przyjęcia odmiennego wzorca podstawy opodatkowania, opierającego się na zasadzie tzw. znamion zewnętrznych. TK zwrócił także uwagę, że zwiększone zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów pełni również funkcję prewencyjną, której niektórzy autorzy przypisują rolę podstawową, sama bowiem możliwość jego ewentualnego zastosowania powinna skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego wykonywania obowiązku podatkowego. W konsekwencji Trybunał doszedł do przekonania, że temu zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu od osób fizycznych nie można przypisać charakteru sankcji podatkowej, dublującej sankcję o charakterze penalnym. W opinii organu, odpowiedzialność karna z art. 54 k.k.s. jest odrębna od spełnienia obowiązku podatkowego, ciążącego na podatniku, a zatem poniesienie ciężaru zwiększonej stawki tego podatku stanowi w istocie wykonanie zobowiązania podatkowego przez spełnienie świadczenia podatkowego w wysokości zrekonstruowanej w oparciu o znamiona zewnętrzne – obiektywne). Przepis art. 54 k.k.s. pełni zupełnie inną funkcję niż ta, którą można przypisać instytucji tzw. opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł. W rezultacie powyższego, regulacja tej formy opodatkowania nie może być

⁴⁰ *Ibidem*, s. 157.

⁴¹ Sygn. P 90/08, Lex nr 824128.

⁴² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 361, ze zm. (dalej: u.p.d.o.f.).

oceniana z punktu widzenia naruszenia zasady *ne bis in idem*, co jednakże pociągało za sobą konieczność zbadania zasadności sformułowanego przez podmioty zadające pytanie prawne dotyczące zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności. Rozważając tą problematykę, TK dokonał pogłębionej analizy konstrukcji tego rodzaju podatku, m.in. przywołał i omówił materialnoprawne mechanizmy łagodzenia skutków zwiększenia wymiaru tego podatku, w konsekwencji czego doszedł do wniosku, że mechanizm prawny przewidujący odpowiedzialność karłą skarbową podatnika, któremu wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy, z zastosowaniem 75-procentowej stawki podatkowej, nie może być uznany za nieproporcjonalny, nadmiernie represyjny. Podsumowując swoje rozważania Trybunał stwierdził, że wyeliminowanie możliwości pociągnięcia osoby fizycznej do odpowiedzialności za delikt skarbowy za uchylanie się od opodatkowania, po uprzednim nałożeniu na nią zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych, osłabiałoby prewencyjną funkcję regulacji przewidującej ten podatek, której właśnie w mechanizmie opodatkowania dochodów nieujawnionych należy, zdaniem Trybunału, przypisać zasadnicze znaczenie.

Omówiony wyrok spotkał się z ożywioną krytyką środowiska prawniczego. Szczególną uwagę warto zwrócić na opinię w tym przedmiocie wyrażoną w zdaniu odrębnym zgłoszonym do niniejszego wyroku przez sędziego TK Marka Zubika. Stwierdził on mianowicie, że ryczałtowa stawka podatku od nieujawnionych dochodów w wysokości 75% dochodu, chociaż nie jest sankcją karłą w ścisłym znaczeniu tego słowa, to jednak ma istotny charakter represyjny, nie stanowi ona więc wyłącznie nadzwyczajnego sposobu wymiaru podatku dochodowego polegającego na odmiennym sposobie konkretyzacji zobowiązania podatkowego. Co ważne, M. Zubik nie uznał samodzielnego stosowania tego dolegliwego mechanizmu za niezgodny z art. 2 Konstytucji. Jednocześnie wyraził pogląd, że kumulacja za ten sam czyn wobec jednej osoby odpowiedzialności karnej skarbowej z odpowiedzialnością administracyjno-podatkową stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu i nieproporcjonalnej represywności, bowiem w sposób przekraczający rozsądny poziom preferuje interes publiczny, nie bilansując go z interesem podatnika, który już wcześniej poniósł konsekwencje podatkowe uiszczając ryczałtowy podatek w wyższej niż normalnie wysokości wynoszącej 75% dochodu. Warto zacytować opinię autora zdania odrębnego, że

Podwójne obciążenie tej samej osoby obowiązkiem zapłaty podatku oraz karami i środkami karnymi przewidzianymi w k.k.s. może prowadzić nie tylko do pozbawienia całości nieujawnionego dochodu, ale także do nadmiernie dolegliwego pogorszenia sytuacji osobistej i ekonomicznej jednostki.

Jego zdaniem przewidziane przez ustawodawcę sankcje penalne mogą zatem samoistnie spełniać właściwy mechanizm prewencji ogólnej i wymierzania sprawiedliwości, a jednocześnie – przy zastosowaniu ogólnych zasad ustalania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych (w tym ogólnych stawek podat-

kowych, ulg oraz zwolnień podatkowych) – prowadzić do zaspokojenia roszczeń finansowych wierzyciela podatkowego. Należy się tu zgodzić ze stanowiskiem M. Zubika.

Interesujące uzupełnienie powyższych rozważań umożliwia lektura wyroków Trybunału Konstytucyjnego z 19 czerwca 2012 r.⁴³, dotyczącego sankcyjnej stawki podatku od czynności cywilnoprawnych i możliwego zarzutu naruszenia zasady *ne bis in idem* wskutek zastosowania tej stawki, połączonej z wymierzeniem podatnikowi za to samo zachowanie również kary za zrealizowanie znamion typu czynu zabronionego przez k.k.s., jak również z 18 listopada 2010 r.⁴⁴, stwierdzającego niekonstytucyjność dopuszczenia wobec tej samej osoby za ten sam czyn odpowiedzialności za przestępstwo i dodatkowej opłaty przewidzianej w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych⁴⁵.

Propozycje „rozstrzygania” stwierdzonych (niedopuszczalnych) zbiegów

W świetle powyższego niezmiernie istotnego znaczenia nabiera problematyka „rozwiązywania” powstających zbiegów w przypadku stwierdzenia ich niezgodności ze standardami konstytucyjnymi. Krótkiego przedstawienia wymagają więc najciekawsze poglądy i propozycje zgłaszane w tym zakresie przed przedstawicieli nauki prawa i judykaturę. W związku z tym w pierwszej kolejności powinno się wyraźnie zaznaczyć, że w polskim systemie prawa karnego skarbowego brak jest ogólnej dyrektywy interpretacyjnej wprost odnoszącej się do tego zagadnienia i określała, które z tych kumulujących się postępowań należy zastosować, a które winno być „zatomowane”.

Brak ten uzasadnia pogląd, że jedynym sposobem rozwiązania zbiegu jest bierne przyjęcie jednoczesnego stosowania wszystkich zbiegających się reżimów odpowiedzialności. Zgodnie z tym, pomimo jej wyraźnej wadliwości aksjologicznej, nie ma możliwości niestosowania którejkolwiek z tych norm wyprowadzanych, czy to z prawa karnego skarbowego, czy też prawa podatkowego. Stwierdza się zatem, że jedynym sposobem – pożądanym z punktu widzenia wymogów konstytucyjnych – jest dokonanie zmiany normatywnej, bez względu, czy owa zmiana będzie skutkiem decyzji ustawodawcy, czy też orzeczenia sądu konstytucyjnego⁴⁶. W celu uniknięcia następstw wymogu łącznego stosowania obu reżimów odpowiedzialności, konieczne wydawałoby się zatem, w razie stwierdzenia podczas rozpoznawania danej sprawy ewentualnego niedopuszczalnego zbiegu, wystąpienie z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego. Pojawia się tu jednak pro-

⁴³ Sygn. P 41/10, Lex nr 1166849.

⁴⁴ Sygn. P 29/09, Lex nr 619974.

⁴⁵ Ustawa z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, tekst jednolity: Dz.U. z 2009 Nr 205, poz. 1585 ze zm. (dalej: u.s.u.s.).

⁴⁶ G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 25.

blem związany z okolicznością, że z dotychczasowego orzecznictwa TK wynika, iż jego orzeczenia w tym zakresie miały charakter zakresowy lub interpretacyjny, a więc nawet jeśli uznawał on niekonstytucyjność podwójnego karania sprawcy za ten sam czyn, to nie pozbawiał mocy obowiązującej przepisów dopuszczających do kumulacji odpowiedzialności. Stwierdzał jedynie, że gdyby *in concreto* doszło do zbiegu obu norm, to miałyby się do czynienia z mechanizmem niezgodnym z konstytucją (np. orzeczenia sygn. K 17/97 oraz P 7/98) – przymiot niedopuszczalności (niekonstytucyjności) ciążył bowiem wyłącznie na zbiegach zachodzących wobec osób fizycznych. Innymi słowy, skutkiem takiego orzeczenia nie była derogacja konkretnego reżimu odpowiedzialności w wyniku interwencji TK, a decyzja i inicjatywa w tym zakresie pozostawiana była prawodawcy. Jedynie w nielicznych wyrokach Trybunał Konstytucyjny stwierdzał, że nawet już potencjalna możliwość określona w przepisach dopuszczająca do multiplikowania odpowiedzialności prawnej sprawia, iż dane przepisy są niekonstytucyjne, wobec czego usuwał je z obrotu prawnego (np. w przywoływanej wyżej sprawie P 29/09, w której Trybunał uchylił zarówno art. 218 § 1 k.k., jak i art. 24 ust. 1 u.s.u.s.).

Kolejny pogląd na tę kwestię ukształtował się w oparciu o stwierdzenie, że w orzecznictwie (ale też w nauce), głównie sądów administracyjnych, można zauważyć tendencję do przyjmowania koncepcji zakładających możliwość dokonywania samodzielnej oceny legalności i konstytucyjności sytuacji kolizyjnych zachodzących w rozpoznawanych sprawach i odmawiania, na skutek wyników tej oceny, zastosowania jednej z tych norm w razie przyjęcia jej oczywistej niezgodności z art. 2 w zw. z art. 1 Konstytucji RP. Jako przykład wskazać można zapadłe na kanwie u.g.h. orzeczenia: omawiany wyżej wyrok WSA w Białymstoku (II SA/Bk 871/11) oraz wyrok WSA w Rzeszowie (II SA/Rz 204/11). Organy sądownicze opierały swoją argumentację w tym przedmiocie na treści wypływającej z art. 8 ust. 2 Konstytucji RP, z której wynika, że sąd jest zobowiązany do bezpośredniego stosowania ustawy zasadniczej w tych wszystkich przypadkach, w których uznaje, iż doszło do oczywistej sprzeczności pomiędzy regulacją ustawową a normami zadekretowanymi w Konstytucji. Sądy twierdziły jednocześnie, że tego typu kontroli nie wyklucza brak wyraźnego przepisu wskazującego na możliwość takiego orzekania. Warto zaznaczyć, że zdaniem WSA w Białymstoku,

[...] tak rozumiane uprawnienie Sądu nie wkracza w zakres kompetencji Trybunału Konstytucyjnego do badania legalności ustaw, gdyż sąd nie wypowiada się w takiej sytuacji o legalności danej normy przewidującej sankcję administracyjną, a stwierdza jedynie, że taka norma nie może znaleźć zastosowania do osoby fizycznej podlegającej odpowiedzialności karnej. W przypadku takim zastosowanie zaś tej normy prowadziłoby do skutków niemożliwych do zaakceptowania w ramach aksjologii, do której odwołuje się Konstytucja RP, w szczególności wyrażonej w art. 2 zasady demokratycznego państwa prawnego.

Do poglądu tego, opierającego się na wykładni przepisów w duchu konstytucyjnej zasady *ne bis in idem* bez potrzeby zwracania się do Trybunału Kon-

stytucyjnego, odnosił się również P. Nowak w przywoływanej wyżej publikacji. Twierdził on mianowicie, że nie ma przeszkód dla bezpośredniego stosowania Konstytucji przez sądy, które wręcz powinny sięgać do takiego bezpośredniego stosowania wszędzie tam, gdzie jest to potrzebne i możliwe⁴⁷. Zwrócił też jednak uwagę, że takie bezpośrednie stosowanie reguł Konstytucji nie może prowadzić do pomijania obowiązujących regulacji ustawowych, a więc najczęściej będzie ono przybierało formę współstosowania norm⁴⁸, co świadczy o niskim walorze praktycznym tego poglądu.

Inne z kolei stanowisko wobec tej kwestii został zaprezentowany przez Prokuratora Generalnego w toku postępowania przed TK w sprawie P 29/09. Organ wyraził pogląd, że opierając się na powyższej koncepcji prokonstytucyjnej wykładni przepisów, nie należy wykluczać możliwości posiłkowania się na zasadzie dopuszczalnej analogii na korzyść sprawcy instytucjami kodeksu karnego i traktowania ich jako modelowych rozstrzygnięć określających zasady odpowiedzialności represyjnej. W takiej sytuacji uprzednie wymierzenie za określony czyn karnej sankcji podatkowej powinno być uznane przez sąd za „stan przypominający wagę rzeczy osądzonej i stanowić negatywną przesłankę procesową”. Odnosząc się do niniejszego stanowiska wypada zauważyć, że zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez Sąd Najwyższy w postanowieniu z 26 listopada 2006 r. (I KZP 26/06), ustawa Kodeks karny nie ma charakteru ustawy organicznej i nie stoi w hierarchii wyżej niż inne ustawy, a art. 116 k.k. ma zastosowanie tylko do przestępstw *sensu stricto*, nie może więc być rozciągany na sankcje podatkowe.

Rzecznik Praw Obywatelskich w trakcie omawianego wyżej postępowania prowadzonego przed TK w sprawie sygn. 17/97 twierdził, że nic nie stało na przeszkodzie, aby w ówczesnej ustawie o VAT zamieszczony został rozdział „sankcje karne”, który zawierałby wyraźnie określone materialne elementy czynów i kar za ich popełnienie, ze wskazaniem procedury według której postępowanie w tych sprawach powinno być przeprowadzone przed organami skarbowymi wraz ze środkami zaskarżenia oraz prawem do żądania skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego. Sugerował on więc konieczność przyjmowania odrębnych przepisów karnych skarbowych w poszczególnych aktach prawnych regulujących dane podatki. W obecnym stanie prawnym, wobec wynikającej z art. 1 § 1 k.k.s. w związku z art. 53 § 1 k.k.s. zasady, że Kodeks karny skarbowy jest kodeksem pełnym, typizowanie czynów zabronionych jako przestępstwa lub wykroczenia skarbowe poza tym kodeksem nie jest dopuszczalne.

Interesujący pogląd na omawiany problem przedstawił L. Wilk w artykule dotyczącym kar pieniężnych w u.g.h. Stwierdził on mianowicie, że uznanie represyjnego charakteru tego rodzaju sankcji pociąga za sobą konieczność odrzucenia absolutnego charakteru tej odpowiedzialności⁴⁹. Konsekwencją niniejszego było-

⁴⁷ P. Nowak, *op. cit.*, s. 147.

⁴⁸ *Ibidem*, s. 148.

⁴⁹ L. Wilk, *Kary...*, s. 157.

by, jego zdaniem, umożliwienie podmiotowi odpowiedzialnemu dowodzenia okoliczności ekskulpujących. W związku z tym wyraził on również wątpliwość, czy bezwzględnie sztywny sposób określania wysokości tych kar, który nie dopuszcza uwzględniania ewentualnego stopnia zawinienia oraz okoliczności towarzyszących popełnieniu danego deliktu, nie narusza zasady sprawiedliwości społecznej (wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji RP)⁵⁰.

Głos w dyskusji na temat rozwiązywania analizowanych zbiegów zajęła również I. Sepioło, która w głosie do wyroku TK sygn. P 90/08 stwierdziła, że pożądane byłoby, aby art. 54 k.k.s. przewidywał klauzulę, iż nie podlega karze ten, wobec kogo organ podatkowy ustalił na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. ryczałtowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 75% dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub przychodów nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych⁵¹.

Na podobnym mechanizmie opiera się także jeden z postulatów *de lege ferenda* zaproponowanych przez P. Nowaka w przywoływanym wyżej artykule. W związku z tym problemem zwrócił on mianowicie uwagę na zasadność przeszczerzenia na grunt ustaw administracyjnych rozwiązań funkcjonujących w ustawie o transporcie drogowym⁵² (regulacja z art. 93 ust. 3 w zw. z art. 92c ust. 1 pkt 2), obligujących odpowiedni organ administracyjny do wydania decyzji o umorzeniu postępowania w sprawie nałożenia sankcji administracyjnej (kary pieniężnej) w przypadku stwierdzenia, iż na dany podmiot (w przywołanej ustawie na podmiot wykonujący przewozy) została już za to naruszenie nałożona kara przez inny uprawniony organ (na płaszczyźnie omawianej w artykule wchodziłoby w grę orzeczenie sądu lub nałożenie grzywny w drodze mandatu karnego przez organ postępowania przygotowawczego). W tym wypadku, w przeciwieństwie do poglądu I. Sepioło, podstawa prawna stwierdzenia ujemnej przesłanki prowadzenia jednego z ewentualnie zbiegających się postępowań, zadekretowana zostałaby na płaszczyźnie regulacji podatkowej, a nie w k.k.s. Mechanizm prawny o bardzo zbliżonych skutkach wyrażają także przepisy art. 24 ust. 1 b–d u.s.u.s.

W ostatniej kolejności można przywołać pogląd prezentowany zarówno przez P. Nowaka, jak i G. Łabudę (we wskazanym wyżej komentarzu do k.k.s.), uważany przez tych autorów za najbardziej trafny. Uznają oni mianowicie za konieczne wprowadzenie, czy to do k.k.s., czy też odpowiednich przepisów podatkowych, dyrektywy interpretacyjnej realizującej koncepcję kumulatywnego zbiegu przepisów, tożsamej z wyrażoną w art. 11 § 2 k.k. i art. 7 § 1 k.k.s. (P. Nowak nie pisał, oczywiście, o prawie karnym skarbowym, a o sankcjach administracyjnych *sensu stricto*, jednak jego pogląd można rozciągnąć na zbiegi sankcji podatkowych z sankcjami karnymi skarbowymi). Stwierdzony zbieg miałby więc być

⁵⁰ *Ibidem*, s. 157–158.

⁵¹ I. Sepioło, *Glosa do wyroku TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2013, z. 3, s. 32.

⁵² Ustawa z 6 września 2001 r., Dz.U. z 2012, poz. 1265 ze zm.

rozwiązywany w ten sposób, że reakcją prawną na popełnienie czynu stanowiącego jednocześnie delikt skarbowy i podatkowy byłoby skazanie za jeden czyn (ze wszelkimi konsekwencjami prawnymi skazania za czyn skarbowy) na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów, z jednoczesnym wymierzeniem kary na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą, co nie stałoby na przeszkodzie orzeczeniu także innych środków przewidzianych w ustawach na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów (P. Nowak zaproponował w swoim artykule brzmienie odpowiednich regulacji prawnych⁵³). Model kumulatywnego zbiegu przepisów wydaje się jednak za nieprzydatny do rozwiązywania zbiegów stanowiących przedmiot niniejszego artykułu. Problematiczne byłoby bowiem porównywanie istotnej z punktu widzenia tej konstrukcji okoliczności, jaką jest surowość „konkurujących” sankcji. Sankcje – kary podatkowe, określane są zwykle w wysokości sztywniej, natomiast przy orzekaniu grzywien za delikty skarbowe jakikolwiek automatyzm jest niedopuszczalny, a przepisy określają ich wysokość zakresowo (od–do). Problem ten jest tym bardziej wyraźny, gdy uwzględni się fakt, że karę grzywny za przestępstwo skarbowe orzeka się w systemie stawek dziennych, których liczba ma świadczyć o surowości konkretnej kary, zdecydowanie mniejsze znaczenie w tym przedmiocie ma natomiast globalna wysokość orzeczonej kary. Jak zatem określić, który z tych środków reakcji prawnej jest surowszy? Problem jest złożony i na pewno nie rozwiąże go dokonana *a priori* prosta symulacja wysokości ewentualnej grzywny.

Podsumowanie

Rozstrzygając przedmiotowe zbiegi powinno się dać pierwszeństwo sankcjom karnym skarbowym, a zasadność zastosowania instrumentów podatkowych rozważać dopiero wówczas, gdy nie istnieje możliwość pociągnięcia danego podatnika do odpowiedzialności ustanowionej reżimem k.k.s. Biorąc pod uwagę konsekwencje wynikające z treści przepisu art. 15 § 1 k.k.s., który stanowi, że orzeczenie zapadłe w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej oraz fakt, iż pierwszoplanową funkcją prawa karnego skarbowego jest doprowadzenie do naprawienia uszczerbku finansowego poniesionego przez podmiot publiczny (k.k.s. przewiduje cały system instrumentów degresji karania, które w zależności od etapu, na którym sprawca uścił należność publicznoprawną uszczuploną swoim czynem, zapewniają mu daleko posunięte dobrodziejstwa, z wyłączeniem karalności włącznie), jako uzasadniona jawi się konkluzja, że sankcja prawa karnego skarbowego (kara grzywny) wraz z towarzyszącymi jej instrumentami prawnymi jest w stanie samodzielnie spełnić wszystkie funkcje utożsamiane z represją karną oraz zadania, których spełnienia oczekuje się od sankcji podatkowych. Zagad-

⁵³ P. Nowak, *op. cit.*, s. 157.

nienie to jest jednak niezmiernie skomplikowane i wielowątkowe. Wobec jednakże ograniczonych ram artykułu ograniczono się tutaj do ogólnej tezy. Jedynie tytułem przykładu można zwrócić uwagę na jeden wątek problemowy, pojawiający się na płaszczyźnie analizowania przedmiotowych zbiegów, a mianowicie, że sprzeciw musiałaby budzić sytuacja, w której sankcja podatkowa nałożona wobec niemożności skazania podatnika za delikt skarbowy okazałaby się bardziej dolegliwa dla tego konkretnego podatnika, niż środki przewidziane w k.k.s. (*vide* zagadnienie 75% stawki podatku od osób fizycznych).

Problematyka podwójnego „karania” deliktów skarbowych jest bez wątpienia niezwykle interesująca, ale też pełna kontrowersji i niejednoznaczności. Przedmiotowy artykuł miał jednak na celu jedynie zwrócenie uwagi na to zagadnienie. Poddanie go dalszym analizom ujawniłoby wątpliwości, które mnożą się niemal na każdym kroku. Tempo rozwoju polskiego prawa podatkowego uzasadnia supozycję, że w najbliższym czasie problematyka ta będzie zyskiwać na znaczeniu.