

ZBIEG SANKCJI W UNIJNYM PRAWIE PODATKOWYM – UWAGI NA TŁE WYROKU TSUE Z DNIA 4 MAJA 2023 R. (C-97/21), MV-98

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest analiza problematyki zbiegu sankcji stosowanych w prawie podatkowym za naruszenie obowiązków o charakterze instrumentalnym, przy wykorzystaniu metody dogmatycznoprawnej, której tło stanowi wyrok TSUE z dnia 4 maja 2023 r. (C-97/21), MV-98. Celem analizy jest wskazanie na granice, jakie regulacje prawa unijnego wytyczają w sytuacji zbiegu dwóch sankcji podatkowych, oraz ustalenie, czy odnoszą się do sankcji podatkowych wykorzystywanych w prawie polskim. Z wyroku TSUE wynika, że sankcja polegająca na zamknięciu lokalu przedsiębiorcy naruszającego obowiązki formalne w zakresie podatku VAT jest sankcją karną oraz nie może być kumulowana z karą pieniężną. W ocenie autora, odnosząc ustalenia TSUE do polskiego prawa, należy stwierdzić, że charakter sankcji karnych niepodlegających kumulacji mają kary pieniężne oraz sankcje dodatkowego zobowiązania podatkowego. Jako postulat *de lege ferenda* wskazano, by wprowadzane sankcje w celu dostosowania ich do wymogów Karty praw podstawowych Unii Europejskiej opierały się na procentowym wymiarze oraz zawierały regulacje umożliwiające ich miarkowanie, co zagwarantuje ich proporcjonalność.

Słowa kluczowe: sankcje, sankcje podatkowe, kary administracyjne, ochrona praw podatnika, zakaz podwójnego karania, zasada proporcjonalności

* Doktor nauk prawnych, Uniwersytet Rzeszowski, e-mail: pmajka@ur.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-4315-4133>

CONCURRENCE OF SANCTIONS IN THE EUROPEAN UNION TAX LAW – COMMENTS ON THE BACKGROUND OF THE JUDGMENT COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION OF 4 MAY, 2023 (C-97/21), MV-98

Summary. This paper analyses an applicability of a rule not to be punished twice in case of concurrence of tax sanctions on the background of the judgment Court of Justice of the European Union (C-97/21), MV-98. The Author studied limits of legislator's power to set the regulations connected with concurrence of tax sanctions and established by European Law. In the Author's opinion the main barriers in establishing such limits arise from the regulation of Charter of Fundamental Rights of the European Union and judgments of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: sanctions, tax sanctions, administrative penalties, protection of taxpayer's rights, right not to be punished twice, principle of proportionality

1. WPROWADZENIE

Problematyka zbiegu sankcji stosowanych w związku z naruszeniem norm prawa podatkowego stanowiła wielokrotnie przedmiot orzeczeń polskiego Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC)¹. Zagadnienie kumulacji sankcji jest jednocześnie nadal przedmiotem analiz zarówno na gruncie prawa krajowego, jak i międzynarodowego², co wynika ze wzrostu zainteresowania wykorzystaniem sankcji uznawanych z perspektywy organów podatkowych za elastyczny oraz dogodny instrument gwarantujący przestrzeganie prawa.

¹ Zob. m.in. wyroki TK: z dnia 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy” 1998, nr 3, poz. 30; z dnia 18 czerwca 2001 r., sygn. P 6/00, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 2001, nr 5, poz. 120; z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/06, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy” 2004, nr 10, poz. 110; z dnia 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy” 2007, nr 8, poz. 95; wyroki ETPC: z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie Nykänen przeciwko Finlandii (nr 11828/11), LEX nr 1460651; z dnia 27 listopada 2014 r. w sprawie Lucky Dev przeciwko Szwecji, nr 7356/10; z dnia 15 listopada 2016 r. w sprawie A. i B. przeciwko Norwegii, nr 24130/11 i 29758/11, LEX nr 2147740; z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie Johannesson i inni przeciwko Islandii, nr 22007/11, LEX nr 2286528.

² Zob. m.in. K. Walicki, *Relacja sankcji podatkowych i karnych skarbowych*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8, s. 11–16; B. Gryziak, *Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, t. 10, s. 13–21, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.4743>; I. Sepioł-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2, s. 84–104.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza problematyki zbiegu sankcji stosowanych w prawie podatkowym za naruszenie obowiązków o charakterze instrumentalnym, przy wykorzystaniu metody dogmatycznoprawnej, której tło stanowi wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał) z dnia 4 maja 2023 r.³ Celem analizy jest wskazanie na podstawie orzecznictwa TSUE na granice, jakie regulacje prawa unijnego wytyczają w sytuacji zbiegu sankcji, oraz ustalenie, w jakim stopniu odnoszą się do sankcji wykorzystywanych w prawie polskim. Z kolei wybór wyroku TSUE, którego argumentacja stanowi tło prowadzonych rozważań, uzasadnia jego aktualność oraz to, że pomimo iż rozstrzygnięta wyrokiem sprawa dotyczyła instytucji prawa bułgarskiego, to do sprawy tej przystąpił rząd polski.

2. POJĘCIE SANKCJI PODATKOWYCH I ICH RODZAJE

Analiza zbiegu sankcji w prawie unijnym wymaga, by w pierwszej kolejności ustalić znaczenie terminu „sankcja podatkowa”. Ponieważ unijne prawo podatkowe nie zawiera definicji sankcji podatkowych, a samo pojęcie jest konwencjonalne, w praktyce powstają wątpliwości odnośnie do tego, czy dana instytucja ma charakter sankcji.

W ujęciu teoretycznym sankcja podatkowa to wynikająca z norm prawa podatkowego konsekwencja naruszenia obowiązków norm materialnych tego prawa przez jego adresata, będącego podmiotem biernym, która z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego wywołuje powstanie niekorzystnej sytuacji prawnej lub faktycznej w stosunku do sytuacji, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy oraz w zamierzeniu prawodawcy jest traktowana jako zawierająca element dolegliwości kara za naruszenie prawa⁴. Tak rozumiane sankcje podatkowe wynikają z regulacji prawa podatkowego oraz oparte są na odpowiedzialności gwarancyjnej i wymierzane przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego w trybie procedury podatkowej, przy czym nie są one podatkami⁵. Charakter tych sankcji, stanowiących jeden z instrumentów gwarantujących przestrzeganie prawa, zbliża je do instytucji służących zabezpieczeniu lub wymuszeniu realizacji głównego roszczenia podatkowego i w związku z tym nakładanych w celach nefiskalnych⁶.

³ C-97/21, MV-98.

⁴ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 60 i nast.

⁵ A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 4, s. 6.

⁶ *Ibidem*, s. 6; I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 176.

Odnosnie do możliwości posługiwania się sankcjami w prawie podatkowym w orzecznictwie TSUE podkreśla się, że brak harmonizacji przepisów unijnych w zakresie podatków pośrednich dotyczących sankcji powoduje, iż państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru tych sankcji, które uznają za odpowiednie. Państwa członkowskie mogą więc, w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw, przewidzieć w przepisach krajowych odpowiednie sankcje służące karaniu za niedochowanie obowiązku. Sankcjami takimi z reguły są dodatkowe zobowiązanie podatkowe, kara pieniężna lub utrata prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT⁷.

Z kolei w tradycyjnym teoretycznoprawnym podziale sankcji na karne, egzekucyjne oraz nieważności sankcje podatkowe co do zasady należy zakwalifikować jako karne. Jednocześnie problem ten jest bardziej złożony, ponieważ sankcje podatkowe nie stanowią sankcji prawa karnego (karnoskarbowego), będąc instytucją gruntownie odmienną od kary kryminalnej⁸, natomiast z uwagi na ich charakter klasyfikowane są również jako rodzaj sankcji administracyjnych.

Dla prowadzonych rozważań istotny jest natomiast podział sankcji podatkowych na podstawie kryterium skutków dla naruszającego normę, związany z uszczegółowieniem niekorzystnych sytuacji, w których się on znajduje. Zgodnie z tym kryterium sankcje podatkowe dzielą się na te, które zwiększają wysokość zobowiązania podatkowego (np. poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania bądź stawki podatkowej), nakładają dodatkowe obowiązki (z reguły jest to dodatkowe zobowiązanie podatkowe) oraz powodują utratę korzyści wynikających z przyznanych praw (np. prawa do zwolnienia z podatku).

⁷ Zob. np. wyroki TSUE: z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i uprawnienie na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite, nr C-642/11; z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie SC Fatorie SRL przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, nr C-424/12; z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, nr C-183/14; wyrok ETS z dnia 8 maja 2008 r. w sprawie Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, nr C-95/07 i C-96/07.

⁸ A. Łabuzińska, *Zakres stosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, s. 13.

3. ZBIEG SANKCJI A ZASADA *NE BIS IN IDEM* W PRAWIE UNIJNYM

W doktrynie wskazuje się, że jedno zachowanie podatnika, polegające na naruszeniu obowiązującej go normy, może wyczerpywać hipotezy kilku różnych norm sankcjonujących (w tym także wynikających z różnych dziedzin prawa)⁹. W efekcie skumulowania sankcji pojawia się problem, czy należy stosować negatywne konsekwencje wszystkich zbiegających się norm, czy też – stosując model rozłączny¹⁰ – ograniczyć się do zastosowania wybranej sankcji. Problem ten może dotyczyć zbiegu zarówno dwóch sankcji podatkowych, jak i sankcji podatkowej z sankcją prawa karnego (karą kryminalną).

Problem zbiegu sankcji w prawie unijnym rozstrzyga art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej¹¹ („Zakaz ponownego sądzenia lub karania w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary”), zgodnie z którym nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary, w odniesieniu do którego zgodnie z ustawą został już uprzednio uniewinniony lub za który został już uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem na terytorium Unii. Z kolei zgodnie z art. 52 ust. 3 KPPUE w zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę. Zaznaczyć należy, że unormowanie Karty w zakresie zakazu podwójnego karania, związane z dostosowaniem prawa krajowego do regulacji unijnych, ustanawia granice w zakresie sankcjonowania obowiązków podatnika w kształcie zbliżonym do art. 4 ust. 1 Protokołu Nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonego 22 listopada 1984 r. w Strasburgu¹² („Zakaz ponownego sądzenia lub karania”). Zgodnie z tym przepisem 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

⁹ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 392.

¹⁰ R. Walicki, *Relacja sankcji podatkowych...*, s. 14.

¹¹ Dz.Urz. UE C 83 z dnia 30 marca 2010 r. – dalej: KPPUE, Karta.

¹² Dz.U. z 2003 r. Nr 42, poz. 364.

tego państwa. Powołane regulacje wprowadzają zatem zasadę *ne bis in idem*, która w europejskim porządku prawnym ma istotne znaczenie oraz długą tradycję¹³.

4. ZASTOSOWANIE ZASADY *NE BIS IN IDEM* DO ZBIEGU SANKCJI ZAMKNIĘCIA LOKALU ORAZ WYMIARU KARY PIENIĘŻNEJ

W wyroku TSUE w sprawie C-97/21 dokonano oceny zbiegu sankcji sklasyfikowanej w bułgarskim prawie krajowym jako środek przymusu administracyjnego polegający na zamknięciu (zapłombowaniu) lokalu z karą pieniężną. Rozstrzygana sprawa dotyczyła podatnika MV-98 (dalej: spółka), którego przedmiotem działalności było m.in. kupno i odsprzedaż papierosów. W toku kontroli przeprowadzonej w lokalu handlowym spółki bułgarski organ podatkowy stwierdził, że nie zarejestrowała ona sprzedaży paczki papierosów o wartości 5,20 BGN (około 2,60 EUR) i nie wystawiła paragonu fiskalnego związanego z tą sprzedażą. Organ podatkowy zgodnie z przepisami bułgarskiej ustawy regulującej podatek od towarów i usług (dalej: ustawa VAT) nałożył na spółkę karę pieniężną oraz zastosował środek przymusu administracyjnego polegający na zamknięciu lokalu na okres 14 dni. W zakresie zapłombowania lokalu zastosowano jego tymczasowe wykonanie, ponieważ organ uznał, że było to niezbędne dla ochrony interesów państwa. Spółka wniosła do sądu administracyjnego skargę na środek w postaci zamknięcia lokalu, podnosząc, że był on nieproporcjonalny ze względu na minimalną wartość inkryminowanej sprzedaży oraz było to jej pierwsze naruszenie przepisów w tym zakresie.

Z treści uzasadnienia wyroku TSUE w sprawie C-97/21 wynika, że bułgarski sąd, kierując pytanie prejudycjalne, rozważał zgodność z art. 50 KPPUE regulacji bułgarskiej ustawy VAT, przewidujących w przypadku naruszenia obowiązku zarejestrowania sprzedaży oraz wystawienia paragonu fiskalnego nie tylko karę pieniężną, lecz również obowiązek orzeczenia środka przymusu w postaci zapłombowania lokalu w związku z tymi samymi okolicznościami faktycznymi. Sąd krajowy dodał, że zarówno kara pieniężna, jak i zamknięcie lokalu mają charakter karny w rozumieniu art. 50 KPPUE i orzecznictwa TSUE. Poza tym bułgarski sąd administracyjny przyznał

¹³ Zob. szerzej Ł. Prus, *Zasada ne bis in idem. Na pograniczu prawa administracyjnego i karnego w najnowszym orzecznictwie sądów europejskich*, „Państwo i Prawo” 2021, nr 10, s. 73 i nast.

również zamknięciu lokalu charakter represyjny. Sąd ten podkreślił, że kara pieniężna oraz zamknięcie lokalu nakładane są w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań. Ponadto te dwa środki wprawdzie podlegają zaskarżeniu, ale należą do właściwości różnych sądów, a mianowicie sądu rejonowego w przedmiocie kary pieniężnej i sądu administracyjnego w przedmiocie zamknięcia lokalu. Sąd krajowy podniósł, że bułgarskie przepisy proceduralne nie przewidują możliwości zawieszenia jednego postępowania do czasu zakończenia drugiego, w związku z czym nie istnieje mechanizm koordynacji umożliwiający zagwarantowanie poszanowania wymogu proporcjonalności w stosunku do wagi popełnionego naruszenia. System nie odpowiada zatem kryteriom wypracowanym w orzecznictwie TSUE.

W powyższym kontekście bułgarski Sąd Administracyjny w Błagojewgradzie zwrócił się do Trybunału z trzema pytaniami prejudycjalnymi, z których najistotniejsze dotyczyło oceny, czy art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 29 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁴ i art. 50 KPPUE należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one krajowe uregulowanie prawne, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego można kumulować postępowanie administracyjne dotyczące stosowania środka przymusu administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i rozliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej sąd bułgarski zapytał również, czy art. 273 dyrektywy 2006/112/WE i art. 52 ust. 1 KPPUE należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one krajowego uregulowania prawnego, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego można kumulować postępowanie administracyjne dotyczące stosowania środka przymusu administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i rozliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży, w sytuacji gdy w uregulowaniu tym nie ustanowiono równocześnie obowiązku organów właściwych do przeprowadzenia obydwu postępowań i sądów, dotyczącego kontroli skutecznego stosowania zasady proporcjonalności, przy uwzględnieniu ogólnego ciężaru skumulowanych środków w stosunku do ciężaru konkretnego naruszenia.

¹⁴ Dz.Urz. WE z 2006 r. Nr L 347, s. 1 – dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

Rozstrzygając powyższe kwestie, TSUE wskazał, że w pierwszej kolejności w celu ustalenia, czy w sprawie ma zastosowanie art. 50 KPPUE, należy zbadać, czy rozpatrywane środki, czyli kara pieniężna i zamknięcie lokalu handlowego zajmowanego przez podatnika, w postępowaniu głównym mogą zostać zakwalifikowane jako sankcje o charakterze karnym. Trybunał przypomniał, że w odniesieniu do oceny karnego charakteru danych postępowań i sankcji, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, istotne są trzy kryteria¹⁵. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna naruszenia w prawie krajowym, drugim sam charakter naruszenia, a trzecim stopień surowości grożącej sankcji¹⁶. Podkreślono, że o ile do sądu krajowego należy ustalenie w świetle powyższych kryteriów, czy rozpatrywane postępowania oraz sankcje administracyjne mają charakter karny w rozumieniu art. 50 KPPUE, o tyle Trybunał, orzekając w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, może dostarczyć temu sądowi wskazówek dla dokonywanej przez niego wykładni¹⁷.

W rozstrzyganej sprawie odnośnie do pierwszego z powołanych wyżej kryteriów TSUE wskazał, że z informacji przekazanych przez sąd krajowy wynika, iż postępowania i środki rozpatrywane w postępowaniu głównym są kwalifikowane w prawie krajowym jako administracyjne. Jednakże stosowanie art. 50 KPPUE nie ogranicza się tylko do postępowań i sankcji kwalifikowanych jako „karne” przez prawo krajowe, lecz obejmuje – niezależnie od takiej kwalifikacji w prawie krajowym – postępowania i sankcje, które należy uważać za mające charakter karny na podstawie dwóch pozostałych powołanych wyżej kryteriów¹⁸. Taki charakter może

¹⁵ Identyczne kryteria przyjmuje się również w orzecznictwie ETPC (np. wyroki ETPC: z dnia 8 czerwca 1976 r. w sprawie Engel i in. przeciwko Holandii, nr 5100/71; z dnia 29 sierpnia 1997 r. w sprawie A.P., M.P. i T.P. przeciwko Szwajcarii, nr 19958/92, LEX nr 79644; z dnia 4 marca 2014 r. w sprawie Grande Stevens i inni przeciwko Włochom, nr 18640/10). Zob. również A. Lach, *Sankcje administracyjne i karne a zakaz podwójnego karania w świetle najnowszego orzecznictwa ETPCz i TS*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 9, s. 55. O recepcji orzecznictwa ETPC w tym zakresie przez TSUE por. E. Śliwiński, *Odpowiedzialność karna w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2023, s. 80–82.

¹⁶ Por. wyrok TSUE z dnia 5 czerwca 2012 r. w sprawie przeciwko Ł. Bondzie, nr C-489/10.

¹⁷ Wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie przeciwko L. Menciemu, nr C-524/15.

¹⁸ Podobnie wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie Garlsson Real Estate i inni przeciwko Commissione Nazionale per Le Societa e la Borsa, nr C-537/16.

bowiem wynikać z samej istoty danego naruszenia i stopnia surowości sankcji, jakie może ono spowodować.

Odnosnie do drugiego kryterium, dotyczącego charakteru naruszenia, Trybunał wskazał, że wymaga ono sprawdzenia, czy dany środek realizuje w szczególności cel represyjny, przy czym sama okoliczność, iż realizuje on również cel prewencyjny, nie może pozbawić go kwalifikacji jako sankcji karnej. Z samej natury sankcji karnych wynika bowiem, że zmierzają one zarówno do represji, jak i do zapobiegania bezprawnym zachowaniom. Natomiast środek, który ogranicza się do naprawienia szkody wyrządzonej danym naruszeniem, nie ma charakteru karnego¹⁹. W tym kontekście Trybunał ocenił, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż oba analizowane środki mają na celu odstraszenie i karanie naruszeń w dziedzinie VAT. Podkreślił również, że chociaż w uwagach na piśmie rządy bułgarski i polski twierdziły, że cel środka w postaci zaplombowania miał charakter ochronny, a nie represyjny, zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd krajowy środek ten nie ma na celu ani umożliwienia odzyskania wierzytelności podatkowych, ani zebrania dowodów, ani zapobiegania ich ukrywaniu. Środek ten ma na celu spowodowanie zaprzestania popełniania naruszeń administracyjnych i zapobieganie pojawianiu się nowych naruszeń poprzez uniemożliwienie danemu przedsiębiorcy prowadzenia jego lokalu handlowego. W tym zakresie sąd krajowy wyjaśnił, że środek w postaci zaplombowania lokalu ma cel jednocześnie prewencyjny i represyjny, ponieważ zmierza on również do odstraszenia zainteresowanych osób od naruszania obowiązku.

W odniesieniu do kryterium stopnia surowości środków rozpatrywanych w postępowaniu głównym TSUE stwierdził²⁰, że każdy z tych środków wydaje się wykazywać wysoki stopień surowości. W tym zakresie uściślono, że stopień surowości jest oceniany w zależności od górnej granicy kary przewidzianej w odpowiednich przepisach. Zamknięcie lokalu na okres, który

¹⁹ Podobnie wyroki TSUE: z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie Aklagaren przeciwko Hans Akerberg Fransson, nr C-617/10 (zob. szersze omówienie wyroku w: A. Grzelak, *O ne bis in idem w kontekście sankcji administracyjnych i karnych – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 4, s. 52–59); z dnia 22 czerwca 2021 r. w sprawie B przeciwko Latvijas Republikas Saeima, nr C-439/19.

²⁰ W tym zakresie odwołując się do rozumienia przesłanki w orzecznictwie ETPC, tj. wyroku z dnia 9 października 2003 r. w sprawie Ezech i Connors przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 39665/98.

może trwać do 30 dni, może – w ocenie Trybunału – w szczególności dla indywidualnego przedsiębiorcy, który dysponuje tylko jednym lokalem handlowym, zostać uznane za surowe, w szczególności gdy uniemożliwia mu wykonywanie działalności, pozbawiając go w ten sposób dochodów. Z kolei w zakresie kary pieniężnej to, że jej kwota za pierwsze naruszenie nie może być niższa niż 500 BGN (około 250 EUR) i może wynosić do 2000 BGN (około 1000 EUR), a stosunek między podatkiem VAT, od którego zapłaty się uchylono, od sprzedaży paczki papierosów będącej przedmiotem postępowania głównego, czyli kwotą niższą niż 1 BGN (około 0,50 EUR), a orzeczoną sankcją, która według informacji rządu bułgarskiego wynosi 500 BGN (około 250 EUR), świadczą o surowym charakterze także tej sankcji.

Trybunał uznał w powyższym kontekście, że jeżeli środki rozpatrywane w postępowaniu głównym należy zakwalifikować jako sankcje o charakterze karnym, jak wskazał to sąd odsyłający, to należy uznać, że kumulacja tych sankcji prowadzi do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego podatnikowi w art. 50 KPPUE.

5. OGRANICZENIE ZASADY *NE BIS IN IDEM* W PRAWIE UNIJNYM

W wyroku TSUE w sprawie C-97/21 ocenie poddano również możliwość przyjęcia, że istnieją podstawy do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 KPPUE. Prawo unijne dopuszcza bowiem sytuację wyłączenia zasady *ne bis in idem* i zastosowania za ten sam czyn dwóch sankcji²¹ na podstawie art. 52 ust. 1 KPPUE („Zakres i wykładnia praw i zasad”), przewidującego, że wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej Karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności²². Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób (art. 52 ust. 1 zd. 2 KPPUE). Podsumowując, kumulacja sankcji karnych jest zatem dopuszczalna, jednak oprócz wymogu przewidzenia jej

²¹ Por. R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 205.

²² Por. wyroki TSUE: z dnia 27 maja 2014 r. w sprawie przeciwko Z. Spasicowi, nr C-124/19; z dnia 22 marca 2022 r. w sprawie bpost SA przeciwko Autorité belge de la concurrence, nr C-117/20.

w ustawie konieczne jest, by była ona zgodna z zasadą proporcjonalności oraz pozostałymi warunkami przewidzianymi w art. 52 ust. 1 zd. 2 KPPUE.

Trybunał w wyroku w sprawie C-97/21 uznał odnośnie do wynikającej z art. 52 ust. 1 KPPUE przesłanki, zgodnie z którą wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w Karcie muszą być przewidziane ustawą, że w rozstrzyganej sprawie była ona spełniona, ponieważ to ustawa VAT przewiduje wyraźnie łączne zastosowanie kary pieniężnej i zamknięcia danego lokalu handlowego.

Z kolei odnośnie do wymogu poszanowania istoty prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 KPPUE Trybunał uznał, że kumulacja powinna co do zasady podlegać enumeratywnie określonym warunkom, co ma zapewnić, by prawo zagwarantowane w art. 50 KPPUE jako takie nie było podważane. W tym zakresie TSUE stwierdził, że automatyczna kumulacja, która nie podlega żadnemu enumeratywnie określonemu warunkowi, nie może zostać uznana za szanującą istotę tego prawa²³. Trybunał uznał, że z informacji przekazanych przez sąd krajowy oraz rząd bułgarski wynika, że kumulacja dwóch środków wydaje się mieć charakter automatyczny, ponieważ organ podatkowy jest zobowiązany w przypadku popełnienia jednego i tego samego naruszenia do systematycznego stosowania jednego i drugiego z tych środków. Taka kumulacja w ocenie Trybunału nie wydaje się zatem podlegać wymogom wynikającym enumeratywnie z orzecznictwa sądowego, w związku z czym przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie wydają się zawierać ram koniecznych do zapewnienia poszanowania istoty prawa przewidzianego w art. 50 KPPUE.

Odnosnie do wymogu poszanowania zasady proporcjonalności należy podkreślić, że w doktrynie wskazuje się, iż treść zasady proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej najczęściej ujmowana jest jako wymóg spełnienia określonych cech przez relację pomiędzy treścią (stosowanym środkiem) a celem danej regulacji prawnej²⁴. Zasada proporcjonalności odgrywa przy tym istotną rolę w ponadnarodowych systemach prawnych, służąc ochronie jednostek przed arbitralnym działaniem władzy publicznej²⁵. Odnosząc wymóg proporcjonalności do problemu zbiegu sankcji w sprawie C-97/21, Trybunał przypominał, że zasada ta wymaga, by przewidziana

²³ Por. wyrok TSUE z dnia 5 maja 2022 r. w sprawie przeciwko BV, nr C-570/20.

²⁴ P. Miłkiewicz, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2019, s. 108; A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 35.

²⁵ A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności...*, s. 37.

w przepisach krajowych kumulacja postępowań karnych i sankcji, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie wykraczała poza granice tego, co odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów przyświecających danemu uregulowaniu, przy czym jeśli jest możliwy wybór spośród wielu odpowiednich środków, należy wybrać ten najmniej uciążliwy, wynikające z tego niedogodności nie mogą być zaś nadmierne w stosunku do zamierzonych celów²⁶. W tej sprawie Trybunał wyjaśnił, że takie przepisy krajowe muszą zawierać jasne i precyzyjne reguły, które przede wszystkim umożliwiają podmiotowi prawa określenie, jakie działania i zaniechania mogą być przedmiotem takiej kumulacji postępowań i sankcji, następnie zapewniają koordynację postępowań w celu ograniczenia do absolutnie niezbędnego dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja postępowań karnych, które mogą być prowadzone w sposób niezależny, i wreszcie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość wszystkich nałożonych sankcji będzie odpowiadała wadze danego naruszenia.

Trybunał wskazał, że o ile w sprawie bezsporne było, iż środki, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, mają na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym, które są celami interesu ogólnego oraz że są odpowiednie do osiągnięcia tych celów, a jednocześnie są wystarczająco jasne i precyzyjne, o tyle do sądu krajowego będzie jednak należało zbadanie, czy wspomniane przepisy zapewniają koordynację procedur pozwalającą jednocześnie na zmniejszenie do niezbędnego minimum dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja nałożonych środków, i na zapewnienie, by surowość wszystkich tych środków odpowiadała wadze danego naruszenia. W odniesieniu do koordynacji procedur należy bowiem zauważyć, że o ile organ podatkowy jest zobowiązany do przestrzegania zasady proporcjonalności, gdy ma ona zastosowanie do sankcji, o tyle przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie upoważniają go ani do uchylenia się od obowiązku nałożenia jednej i drugiej sankcji z uwagi na automatyczny charakter kumulacji, ani do zawieszenia jednego z postępowań do czasu zakończenia drugiego. Z informacji przedstawionych przez sąd krajowy wynikało jednocześnie, że uregulowanie to nie pozwala również temu organowi na dokonanie ogólnej oceny proporcjonalności skumulowanych sankcji.

Trybunał uznał, że chociaż zastosowanie w sprawie obydwu sankcji może być przedmiotem zaskarżenia, to jednak środki prawne należy wniesć

²⁶ Tak również np. wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie przeciwko L. Menciemu, nr C-524/15.

do różnych sądów, a mianowicie do sądu rejonowego w przedmiocie kary pieniężnej i do sądu administracyjnego w przedmiocie zaplombowania. Przyjęto, że sąd krajowy wyjaśnił w istocie, iż rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe nie przewidują procedury zapewniającej niezbędną koordynację między tymi skargami lub między tymi sądami i że każdy z tych sądów powinien dokonać niezależnej oceny proporcjonalności środków, które zostały mu przedłożone.

Odnosnie do tego, czy przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym pozwalają zagwarantować, że surowość wszystkich orzeczonych środków będzie odpowiadała wadze danego naruszenia, Trybunał przypomniał, że w sprawie każdy ze środków nałożonych na podatnika w postępowaniu głównym wydaje się z natury odznaczać wysokim stopniem surowości. W konsekwencji wydaje się, że łączny skutek tych środków może przekraczać wagę naruszenia popełnionego przez podatnika w postępowaniu głównym i naruszać wymogi zasady proporcjonalności, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

W podsumowaniu Trybunał wskazał, że na pytanie sądu krajowego należy odpowiedzieć, iż art. 273 dyrektywy 2006/112/WE i art. 50 KPPUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których za to samo naruszenie obowiązku podatkowego i w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań na podatnika mogą zostać nałożone kara pieniężna i środek w postaci zaplombowania lokalu handlowego, przy czym środki te podlegają zaskarżeniu do różnych sądów w zakresie, w jakim wspomniane przepisy nie zapewniają koordynacji procedury pozwalającej na zmniejszenie do tego, co ściśle konieczne, dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja owych środków, i nie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość nałożonych sankcji będzie odpowiadać wadze danego naruszenia. Trybunał uznał, że w związku z udzieloną odpowiedzią nie ma potrzeby odpowiedzi na pozostałe pytania sądu krajowego.

6. PROBLEM KUMULACJI SANKCJI W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

Odnosząc powyższe tezy z orzecznictwa Trybunału do sankcji w polskim prawie podatkowym, należy stwierdzić, że w analizowanym zakresie odnośnie do podatków pośrednich obecnie nie występuje problem kumulacji sankcji. Prawo polskie nie zawiera w szczególności odpowiednika bułgarskiej sankcji zamknięcia lokalu, której zbieg z karą pieniężną oceniał Trybunał. Jednocześnie ocenić należy, czy problem zbiegu może dotyczyć pozostałych rodzajów sankcji. Głównym zagadnieniem jest jednocześnie to, czy sankcjom

wykorzystywanym aktualnie w polskich podatkach pośrednich, w szczególności w podatku VAT, za naruszenie obowiązków instrumentalnych należy przypisać charakter sankcji karnej w rozumieniu art. 50 KPPUE.

Nie ulega wątpliwości, że sankcjami karnymi w ujęciu art. 50 KPPUE są te przewidziane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁷, które polegają na wymiarze kary pieniężnej²⁸. Charakter karny w powyższym ujęciu mają również te instytucje, które przewidują dodatkowe zobowiązanie pieniężne w podatku VAT w sytuacji naruszenia przez podatnika obowiązków. Przykładowo są to:

- 1) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na fakturze w sytuacji, gdy podatnik wystawił fakturę z naruszeniem obowiązku w zakresie sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, potwierdzonej paragonem fiskalnym (art. 106b ust. 5 i 6 u.p.t.u.);
- 2) dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze w przypadku ujęcia w ewidencji zawierającej dane pozwalające na rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, wystawionej dla niego faktury dotyczącej sprzedaży potwierdzonej paragonem, który nie zawiera numeru, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku (art. 109a u.p.t.u.) oraz
- 3) 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.).

We wszystkich wskazanych przypadkach przepisy przewidują jednocześnie, że w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego bądź kary pieniężnej się nie ustala. Polskie przepisy przewidują zatem w zakresie podatku VAT zasadę zakazu podwójnego karania, nie przewidując od niej odstępstwa.

Jednocześnie w kontekście wszystkich rodzajów sankcji podatkowych w świetle wynikającej z art. 50 KPPUE zasady *ne bis in idem* powstaje

²⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm. – dalej: u.p.t.u.

²⁸ Na przykład karze pieniężnej przewidzianej w art. 109 ust. 3h u.p.t.u., wymierzaonej, jeżeli podatnik w sytuacji sprzedaży objętej zwolnieniem wbrew obowiązkowi nie przesłał ewidencji skorygowanej w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu naczelnika urzędu skarbowego lub nie złożył wyjaśnień albo zrobi to po terminie, lub w złożonych wyjaśnieniach nie wykaże, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu.

wątpliwość co do sankcji polegających na utracie uprawnień odnośnie do ich „karnego” charakteru. Należy stwierdzić, że w wypadku aktualnie obowiązujących sankcji w polskim prawie, polegających na utracie uprawnień w podatku od towarów i usług²⁹, ich stopień surowości, restytucyjny charakter oraz obowiązujące regulacje dotyczące możliwości odstąpienia od ich zastosowania wskazują na głównie prewencyjny, a nie represyjny cel ich wprowadzenia. Obowiązujące instytucje związane z utratą praw należy ocenić zatem jako sankcje niebędące karnymi w rozumieniu przepisów Karty. Zasada *ne bis in idem* nie będzie zatem ich obejmować.

7. WNIOSKI KOŃCOWE

Prawo unijne, jakkolwiek nie wskazuje bezpośrednio na konieczność wykorzystania sankcji w prawie podatkowym i sankcji tych nie definiuje, to w zakresie, w jakim konieczne jest to do realizacji założonych celów, w tym głównie w zakresie harmonizacji podatku VAT, dopuszcza możliwość ich stosowania, ograniczając ją jednocześnie. Regulacje unijne przewidują w szczególności jako zasadę zakaz łącznego stosowania sankcji o charakterze karnym, w sytuacji gdy w krajowym systemie sankcyjnego oddziaływania na podatników występuje ich zbieg (*ne bis in idem*). Dopuszczalne jest jednocześnie zastosowanie obydwu sankcji, o ile zachowana jest zasada proporcjonalności oraz innych postanowień Karty, które doprecyzowane zostały w orzecznictwie TSUE.

Z wyroku TSUE w sprawie C-97/21 wynika, że sankcja polegająca na zamknięciu lokalu przedsiębiorcy naruszającego obowiązki formalne w zakresie podatku VAT jest sankcją karną w rozumieniu art. 50 KPPUE oraz nie może być kumulowana z karą pieniężną, w sytuacji gdy nie ma koordynacji procedur stosowania tych sankcji, a łączny skutek zastosowania może przekraczać wagę naruszenia i wykraczać poza wymogi proporcjonalności. Sankcja zamknięcia lokalu handlowego podatnika stosowana w sytuacji sprzedaży jednej paczki papierosów bez wydania paragonu fiskalnego oraz kara pieniężna wymierzana za ten czyn w granicach od 250 do 1000 euro zostały ocenione przez Trybunał jako odznaczające się wysokim stopniem surowości.

Poddany analizie wyrok TSUE nr C-97/21 uwzględnia dotychczasowy dorobek orzeczniczy, utrwalając główne wypracowane tezy dotyczące

²⁹ Między innymi utrata prawa do opodatkowania z zastosowaniem 0% stawki podatku (art. 42 ust. 1a u.p.t.u.) oraz wykreślenie podatnika z rejestru VAT UE z urzędu (art. 97 ust. 15a u.p.t.u.).

problematyki zbiegu sankcji. Jednocześnie scharakteryzowane orzeczenie – jako nowa, dotychczas nieanalizowana na płaszczyźnie regulacji podatkowych kwestia – dotyczy problemu oceny jako sankcji o charakterze karnym zamknięcia lokalu podatnika naruszającego obowiązki formalne w podatku VAT.

Nawiązując natomiast do możliwych przyszłych rozwiązań legislacyjnych w polskim prawie w zakresie sankcjonowania obowiązków instrumentalnych sankcjami podatkowymi, należy jako dyrektywę wskazać, że ewentualne kolejne sankcje (o charakterze karnym w rozumieniu Karty), w celu dostosowania ich do scharakteryzowanych w niniejszym artykule wymogów, powinny opierać się na procentowym wymiarze oraz zawierać regulacje umożliwiające ich miarkowanie, co zagwarantuje ich proporcjonalność.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Gryziak B., *Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, t. 10, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.4743>
- Grzelak A., *O ne bis in idem w kontekście sankcji administracyjnych i karnych – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2023, nr 4.
- Hanusz A., *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 4.
- Lach A., *Sankcje administracyjne i karne a zakaz podwójnego karania w świetle najnowszego orzecznictwa ETPCz i TS*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 9.
- Łabuzińska A., *Zakres stosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
- Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2019.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Prus Ł., *Zasada ne bis in idem. Na pograniczu prawa administracyjnego i karnego w najnowszym orzecznictwie sądów europejskich*, „Państwo i Prawo” 2021, nr 10.
- Sepioł-Jankowska I., *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2.
- Śliwiński E., *Odpowiedzialność karna w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2023.
- Walicki K., *Relacja sankcji podatkowych i karnych skarbowych*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8.
- Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.