

Orzecznictwo krajowe i unijne

Sankcje administracyjne – wybrane zagadnienia

Celem artykułu jest przybliżenie zagadnienia miarkowania sankcji administracyjnej przy jednoczesnym przywołaniu modeli działania tej zasady na przykładzie opłaty dodatkowej przewidzianej w art. 12i ust. 1 ustawy z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym¹ (dalej u.z.p.) oraz dodatkowych zobowiązań podatkowych z art. 112b i 112c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej VAT). Świadomość ukształtowanego orzecznictwa w tym zakresie jest istotna z perspektywy potencjalnych kontroli wykonywania obowiązków przez organy zajmujące się takimi instrumentami. Omówiono przede wszystkim zagadnienie sankcji administracyjnej, następnie zasadę proporcjonalności w prawie UE oraz Konstytucji RP. Na koniec rozważań podzielono się wnioskami na temat miarkowania sankcji administracyjnej na podstawie zasady proporcjonalności, które wynikają wprost z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego.

AGNIESZKA SERLIKOWSKA

Wstęp

Problematyka sankcji administracyjnej jest przedmiotem rozważań doktryny i orzecznictwa od wielu lat. Jeden z jej rodzajów – kara pieniężna stała się również

zagadnieniem, które postanowił ujednolicić ustawodawca. Ponad siedem lat temu, tj. 1 czerwca 2017 r., weszła w życie nowelizacja Kodeksu postępowania administracyjnego² (k.p.a.), na skutek której wprowadzono do niego m.in. dział IVa zatytułowany „Administracyjne kary

¹ Dz.U. z 2022 r. poz. 1608.

² Ustawa z 7.4.2017 o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 935).

pieniężne”. W uzasadnieniu zmiany wskazywano, że w krajowym systemie kary administracyjne stanowią „dotkliwą sankcję za naruszenie prawa, niekiedy nawet surowszą niż kary wymierzane za popełnienie wykroczenia, wykroczenia karnoskarbowego, przestępstwa bądź przestępstwa karnoskarbowego” i zwracano uwagę na znaczące zróżnicowanie sytuacji podmiotów im podlegających, szczególnie wobec braku określenia lub zdyswersyfikowania przesłanek branych pod uwagę przy szacowaniu wysokości takich kar³.

Wprowadzenie dodatkowego rozdziału do k.p.a. nie okazało się jednak wystarczającym rozwiązaniem wspomnianych przez projektodawcę problemów. W szczególności, z uwagi na określony art. 189a § 2 k.p.a. prymat stosowania przepisów odrębnych, który jak wskazał NSA w uchwale składu 7 sędziów, „normatywnie spetryfikował” zastany na dzień wejścia w życie noweli stan prawny w przedmiocie zasad nakładania i wymierzania administracyjnych kar pieniężnych oraz udzielania ulg w ich wykonaniu⁴.

Powyższe to jedynie fragment znacznie szerszej problematyki stosowania przez prawodawcę, nie tylko krajowego, ale również unijnego, reżimu odpowiedzialności administracyjnej, niejako w miejsce odpowiedzialności karnej⁵. W szczególności biorąc pod uwagę, że instrumenty normujące ten pierwszy rodzaj odpowiedzialności w wielu przypadkach pozostają w regulacjach je wprowadzających nienazwane lub nazwane niespójnie z ich właściwym charakterem. Przykładem wielokrotnie omawianym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego jest tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe, względem którego sądy jasno wskazały, że nie jest to ani podatek, ani sankcja karnoskarbowa, ale właśnie sankcja administracyjna⁶.

W kontekście powyższego, jak i rozszerzającego się wciąż kręgu instrumentów prawa administracyjnego wykazujących charakter sankcji, od wielu lat judykatura sięga do zasady proporcjonalności wyrażonej w Konstytucji RP lub aktach unijnych

³ Druk nr 1183, *Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw*, uzasadnienie, s. 68.

⁴ Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9.6.2022, III OSP 1/21, Legalis nr 2701162.

⁵ Por. A. Płońska: *Koncepcja zamiany odpowiedzialności za wykroczenia w odpowiedzialność administracyjną*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, nr 3978/2020, s. 217-226; M. Kanciarz: *Stosowanie przez ustawodawcę reżimu odpowiedzialności administracyjnej w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawniczy Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza”, 2014, T. 3, s. 95-106; I. Sepiolo-Jankowska: *Odpowiedzialność administracyjna jako odpowiedzialność alternatywna dla deliktów finansowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, s. 81-101; Zob. M. Wincenciak: *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 93-118; P. Majczak: *Uwagi na tle kodeksowej regulacji kar administracyjnych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, nr 3798/2017, s. 69-71.

⁶ A. Mudrecki: *Sankcje w podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa NSA, TK i TS UE* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, Lublin 2015, s. 71-89 oraz literatura i orzecznictwo tam wskazane; wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z 29.4.1998, sygn. akt K 17/97 oraz z 4.9.2007, sygn. akt P 43/06, uchwała NSA z 29.5.2023, sygn. I FPS 1/23.

celem miarkowania obciążeń z pierwotnego założenia autorów projektów legislacyjnych niemiarkowanych.

Pojęcie sankcji administracyjnej

Od czasu nowelizacji z 2017 r., art. 189b k.p.a. wyjaśnia, że przez administracyjną karę pieniężną należy rozumieć określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Definicja ta wskazywałaby na zastosowanie jej do wszystkich tego typu instrumentów, jednak uwzględnić w tym zakresie należy już raz przytoczony art. 189a § 2 k.p.a. zawierający wiele wyłączeń związanych z prymatem przepisów odrębnych⁷. Sięgające znacznie szerzej pojęcie sankcji administracyjnej nie zostało jednak wyjaśnione w żadnych regulacjach.

W związku z tym należy posłużyć się definicjami doktrynalnymi. Na przykład, M. Winceniak zdefiniował sankcje

administracyjne (a właściwie sankcje w prawie administracyjnym⁸) jako nakładane, w drodze aktu stosowania prawa przez organ administracji publicznej, wynikające ze stosunku administracyjnego, niekorzystne skutki dla podmiotów prawa, które nie stosują się do obowiązków wynikających z norm prawnych lub aktów stosowania prawa⁹. Za taką sankcję M. Lewicki uznaje następujące, na podstawie przepisów prawa administracyjnego, pogorszenie sytuacji prawnej (nałożenia obowiązku lub pozbawienia uprawnienia) podmiotu prawa, którego prawnie określoną przesłanką jest naruszenie przez ten podmiot ciążących na nim obowiązków (nakazów i zakazów) prawnych¹⁰.

Na temat sankcji administracyjnych wielokrotnie wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny, podkreślając swobodę polityczną określania sankcji za naruszenie prawa, ograniczoną jednak poszanowaniem podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki¹¹. Jak zauważył w wyroku z 12 stycznia 1999 r. na gruncie nakazu z prawa budowlanego¹² – „art. 83

⁷ Por. D. Gregorczyk: *Administracyjne kary pieniężne w nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] A. Gronkiewicz, E. Zółkowska (red.), *Nowe instytucje procesowe w postępowaniu administracyjnym w świetle nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2017 roku*, Katowice 2017, s. 378-379.

⁸ Jak wskazał na wstępie: „w tytule pracy użyłem określenia ‘sankcje w prawie administracyjnym’, uznając, że niektóre typy reakcji za naruszenia prawa wymierzone – zgodnie z procedurą – przez organy administracji publicznej w zasadzie nie różnią się od sankcji kryminalnej sensu stricto”; M. Winceniak: *Sankcje w prawie administracyjnym...*, op.cit., s. 13-17.

⁹ ibid. s. 73.

¹⁰ M. Lewicki: *Pojęcie sankcji w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo”, nr 8/2002, s. 63-75; M. Lewicki: *Funkcje sankcji prawnych w prawie administracyjnym – zagadnienia wybrane*, „Acta Universitatis Lodzensis”. nr 69/2009, s. 45-60.

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30.11.2004, sygn. SK 31/04, Legalis nr 65940.

¹² Wielokrotnie później cytowanym przez kolejne sądy.

Konstytucji nakłada na każdego obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej. Można zatem przyjąć, że w granicach zakreślonych przez konstytucję ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem tego obowiązku”¹³.

Biorąc pod uwagę tak szeroki zakres pojęciowy, obejmujący właściwie jedynie umocowanie w prawie administracyjnym oraz element wpływu na sytuację prawną podmiotu tegoż prawa w związku z niewypełnieniem nałożonego na niego zadania, omawiane zagadnienie jest niezwykle obszerne i może dotyczyć każdego obywatela. Jednym z najbardziej znanych typów takich sankcji są wspomniane już administracyjne kary pieniężne, choć doktryna wskazuje również na kary administracyjne o charakterze niepieniężnym oraz sankcje egzekucyj¹⁴. We własnej typologii M. Wincenciak wymienia poza karami pieniężnymi (w tym w prawie antymonopolowym) i sankcjami o charakterze egzekucyjnym również sankcje pozbawienia bądź ograniczenia uprawnienia (koncesji, zezwolenia, zgody)¹⁵.

W kontekście typologii sankcji przywołać należy również poglądy doktryny w zakresie relacji sankcji administracyjnych i podatkowych. W. Maruchin wskazuje,

że „w polskim prawie podatkowym brakuje nie tylko ustawowej definicji „sankcji podatkowej” w opozycji, z jednej strony, do sankcji karnoskarbowej (karnej), z drugiej zaś – do zobowiązań podatkowych, lecz także przepisów określających zasady wymiaru tych sankcji w ramach tzw. „postępowania sankcyjnych”, jak i zasad przedawniania prawa do nałożenia sankcji podatkowej”. Jednocześnie zaznacza, iż „sankcje administracyjne – w tym również sankcje podatkowe – nie mieszczą się w systemie prawa karnego”¹⁶. B. Gryziak zauważa: „w polskiej doktrynie przyjmuje się, że jest to przykład sankcji administracyjnych, wymierzanych na zasadzie odpowiedzialności obiektywnej (niezależnie od zawinienia) celem prewencji naruszeń obowiązków publicznoprawnych (w tym przypadku podatkowych). Odmienność funkcji odróżniać ma sankcje administracyjne od karnych oraz uzasadniać ich równoległe funkcjonowanie, jak też odrębne zasady wymiaru (sankcje karne wymierza się na podstawie zasad odpowiedzialności subiektywnej)”¹⁷. Jednocześnie powołuje się on również na stanowisko H. Dzwonkowskiego¹⁸, który z kolei uwidacznia podział w „Międzynarodowym słowniku podatkowym” sankcji podatkowych na administracyjne i karne i zaznacza,

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.1.1999, sygn. P 2/98, Legalis nr 43175.

¹⁴ P. Majczak: *Uwagi...*, op.cit., s. 71 i literatura tam wskazana.

¹⁵ M. Wincenciak: *Sankcje w prawie administracyjnym...*, op.cit., s. 93 -113.

¹⁶ W. Maruchin: *Granice stosowania sankcji podatkowych w świetle zasad wynikających z Konstytucji RP i orzecznictwa TK*, *Studia Prawno-Ekonomiczne*, t. XCIV, 2015, s. 61-62, 65.

¹⁷ B. Gryziak: *Sankcje podatkowe w podatku akcyzowym na tle prawnoporównawczym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, Tom 3, nr 295/2021, s. 7.

¹⁸ B. Gryziak: *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” nr 7/2020, s. 6.

że w jego opinii sankcje administracyjne to kategoria odmienna od podatkowych, choć te ostatnie wchodzą w skład szeroko rozumianego prawa administracyjnego¹⁹. Zauważyć należy, że sankcje administracyjne występują w prawodawstwie wszystkich państw członkowskich UE²⁰. Stwierdza się, że to właśnie system prawa UE jest jedną z przyczyn wprowadzania znacznej ilości norm w tym zakresie, które pozostawiając dużą swobodę w zakresie regulowania tego typu środków, wskazują jednak, że powinny być zbliżone „do modelu sankcjonowania przez prawo krajowe zbliżonych zachowań, w celu zapewnienia skutecznego, proporcjonalnego i odstrasżającego charakteru sankcji”²¹.

Zasada proporcjonalności w prawie unijnym

Zasada proporcjonalności jest jedną z podstawowych zasad ustrojowych UE. W formie ogólnej została wyrażona w art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej. Sygnalizuje on, że zgodnie z tą zasadą zakres i forma działania UE nie wykracza poza to, co jest konieczne

do osiągnięcia celów traktatów. Jednocześnie zobowiązuje instytucje Unii do respektowania jej zgodnie z Protokołem nr 2 do TFUE w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności, przy czym dotyczy ona przede wszystkim relacji UE-państwa członkowskie. Z perspektywy sankcji administracyjnych istotniejsza jest jednak relacja prawo-obywatel według proporcjonalności określonej art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej²². Zgodnie z tym przepisem, zbliżonym nieco treściowo do art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności; 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. Przy czym R. Markiewicz we wstępie do swojej książki o zasadzie proporcjonalności w prawie autorskim w UE przywołuje poglądy

¹⁹ H. Dzwonkowski: *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” nr 3/1999, s. 22-28, *passim*.

²⁰ P. Wojciechowski: *Wspólnotowy model urzędowej kontroli żywności*, Warszawa 2008, s. 302 i literatura tam wskazana.

²¹ M. Wierzbowski, L. Sobolewski, P. Wajda (red.), *Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi* [w:] M. Wierzbowski, L. Sobolewski, P. Wajda (red.), *Prawo rynku kapitałowego. Komentarz do art. 165*, Warszawa 2012, Legalis i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej tam wskazane.

²² Z 30.3.2010 (Dz. Urz. UE C nr 83, s. 389). W zakresie statusu prawnego Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w związku z Protokołem 30 do Traktatu z Lizbony – por. A. Rychlewska: *Zasada ne bis in idem w świetle Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, nr 3/2014, s. 120-126; M. Księżniakiewicz: *Stosowanie Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej: Protokół brytyjski i Sprawozdania ze stosowania KPP UE*, „Rocznik Integracji Europejskiej”, nr 6/2012, s. 333-348, *passim*; M. Jaśkowski: *Konsekwencje prawne Protokołu nr 30 w sprawie stosowania Karty praw podstawowych Unii Europejskiej do Polski i Zjednoczonego Królestwa*, „Zeszyty Prawnicze” nr 4/2013, s. 29-50, *passim*. Zauważyć należy, że zasada poszanowania istoty prawa i wolności znajduje się również w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

K. Klafkowskiej-Waśniowskiej wskazując, że proporcjonalność z art. 5 ust. 4 TUE i proporcjonalność jako przesłankę legalności każdego ograniczenia w korzystaniu z praw podstawowych należy traktować komplementarnie. W istocie są trudne do rozróżnienia – „wynika to przede wszystkim stąd, że także przy proporcjonalności ujmowanej jako zasada ustrojowa badane jest nie tylko to, czy został dokonany właściwy wybór aktu prawa wtórnego, ale także odpowiedniość środków' przyjętych na przykład w danej dyrektywie (...) takie podejście prowadzi do uznania, że zasada proporcjonalności jest zasadą ogólną prawa Unii, która odnosi się zarówno do zasady ustrojowej (granice regulacji unijnych z perspektywy państw członkowskich), jak i poza nią, wyznaczając granice ingerencji unijnych i krajowych władz publicznych w sferę wolności jednostek”²³.

Zasada proporcjonalności w rozumieniu odpowiedności środków względem jednostek jest wyrażona w wielu dyrektywach i rozporządzeniach. Zawiera ją chociażby art. 17 ust. 2 rozporządzenia 178/2002²⁴, zgodnie z którym ustanowione przez państwa członkowskie zasady dotyczące środków i kar mających zastosowanie w przypadku naruszenia prawa żywnościowego i paszowego powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady

2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁵, dowodzący, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

Zasada proporcjonalności w Konstytucji RP

Wskazuje się, że postulat proporcjonalności wyraża się w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP²⁶, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób oraz nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Przy czym, jak wskazuje judykatura i doktryna, sama zasada proporcjonalności nie została wyrażnie, literalnie określona w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Wyinterpretowuje się ją ze sformułowania wskazującego na przesłankę „konieczności” wprowadzanych ograniczeń w demokratycznym państwie, co z kolei prowadzi do zasady

²³ R. Markiewicz: *Zasada proporcjonalności w prawie autorskim w Unii Europejskiej*, Warszawa 2023, s. 14-16.

²⁴ Rozporządzenie (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z 28.1.2002 ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności (Dz. Urz. UE.L 31, s. 1, ze zm.).

²⁵ Dz. Urz. UE. L nr 347, s. 1, ze zm., dalej jako „dyrektywa VAT”.

²⁶ R. Markiewicz: *Zasada proporcjonalności...*, op.cit., s. 14-16.

państwa prawnego z art. 2 ustawy zasadniczej²⁷ – „przydatność, niezbędność oraz proporcjonalność *sensu stricto*, zawierają się w pojęciu „konieczności” i w tym zakresie zachodzi zbieżność art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji”²⁸.

Tym samym, w zakresie sankcji administracyjnych, analiza ich proporcjonalności pojawia się zarówno w kontekście zasady demokratycznego państwa prawa lub ustanawiania ograniczeń z zasady poszanowania i ochrony wolności człowieka z celowym zastosowaniem spójnika alternatywy zwykłej. Przy czym pojawiają się również orzeczenia klaryfikujące tę sytuację i wskazujące, że „zasadę proporcjonalności statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy inny (niż art. 2) przepis ustawy zasadniczej, a mianowicie art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych unormowań konstytucyjnych, zasady państwa prawnego”²⁹.

Wydaje się, że to właśnie wymóg konieczności, określany również wymogiem niezbędności czy „najłagodniejszej ingerencji” w kontekście doboru przez prawodawcę środków do realizacji określonego

celu wraz z wymogiem proporcjonalności *sensu stricto*, tj. odpowiedniej proporcji celu regulacji prawnej do ciężaru oraz dolegliwości środków nakładanych na jednostkę³⁰ jest w świetle potencjalnej analizy konstytucjonalności sankcji administracyjnej najistotniejszy. Na gruncie art. 2 Konstytucji RP, w kontekście opłat z art. 13 ust. 1-4 ustawy z 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji³¹, W. Hermeliński podnosił, że „standard proporcjonalności, wymagany przez Konstytucję w ramach art. 2, jest bezpośrednio determinowany przez to, czy i w jakim zakresie analizowana opłata ma charakter represyjny (...) Jak bowiem trafnie wskazał Trybunał Konstytucyjny, to właśnie od oceny charakteru prawnego danej opłaty „zależy stopień rygoryzmu, jaki powinien zastosować ustawodawca, kształtując obowiązek ponoszenia określonych świadczeń publicznych”³².

**Zasada proporcjonalności
a miarkowanie sankcji administracyjnej**
Sankcją administracyjną będzie: administracyjna kara pieniężna, ale również opłata, w tym dodatkowa, inna należność czy sankcje podatkowe, wśród których

²⁷ A. Śledzińska-Simon: *Analiza proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności. Teoria i praktyka*, Wrocław 2019, s. 96 i literatura tam wskazana. Zauważyć należy, że w Konstytucji RP zawarto również szczegółowe klauzule wskazujące na okoliczności uprawniające do ograniczania konkretnych wolności i praw, jak choćby w przypadku ochrony własności (dopuszczalność wywłaszczenia jedynie w konkretnej sytuacji – art. 21 ust. 2 Konstytucji RP), czy ochrony wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP).

²⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25.7.2013, sygn. akt P 56/11.

²⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.1.1999, P2/98.

³⁰ Por. A. Sypnicki: *Zasada proporcjonalności w lokalnym planowaniu przestrzennym*, Warszawa 2021, s. 67 i 71 oraz literatura tam wskazana.

³¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 2056, ze zm.

³² Zdanie odrębne sędziego Trybunału Konstytucyjnego W. Hermelińskiego do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 9.7.2012, sygn. akt P 8/10.

wyróżnia się też sytuacje pozbawienia podatnika (naruszającego normę) korzystnej sytuacji finansowej, w jakiej się wcześniej znajdował³³. Jak już zostało ustalone, problematyczne nie jest jednak samo istnienie tych instrumentów prawa administracyjnego, ich liczebność czy też nawet szeroki zakres. Dyskusyjne i wątpliwe jest zagadnienie miarkowania sankcji, a precyzyjniej, jak powinien postąpić organ w sytuacji, w której zaistniały okoliczności do obciążenia sankcją, ale również pewne elementy łagodzące, a regulacja nie przewiduje żadnych odstępstw czy tzw. „widełek” w zakresie kwoty potencjalnego obciążenia.

Domeną omawianych instrumentów prawa administracyjnego jest ich swoista arbitralność, pewien automatyzm związany z zaistnieniem faktu dającego podstawę do ukształtowania mniej korzystnej niż wcześniej sytuacji obywatela przez nałożenie na niego konkretnego obowiązku. Wielokrotnie badane to było na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych. Zauważyć należy, że w polskim systemie prawa sankcji tych nie można uznać za alternatywne względem karnych, ponieważ opierają się one na uznaniu obiektywnej winy³⁴. Nałożenie kary administracyjnej, jak i innych instrumentów sankcyjnych, zasadniczo powinno być wyłącznie skutkiem

stwierdzenia zaistnienia stanu niezgodnego z prawem. Wina subiektywna, tj. podlegająca ocenie, może tymczasem zostać ustalona jedynie prawomocnym wyrokiem sądu, nie decyzją organu administracyjnego. Wynika to wprost z art. 42 ust. 3 Konstytucji RP³⁵.

Wraz z rozrostem materii administracyjnej, od wielu lat w doktrynie podnosi się jednak problem stosowania przez ustawodawcę obok systemu odpowiedzialności karnej także odpowiedzialności o charakterze administracyjnym, która wiąże się z celami wyznaczanymi przez prawodawcę przy przyjęciu pewnych rozwiązań normatywnych³⁶. Co więcej, do regulacji administracyjnoprawnych, pomimo przyjętego ograniczenia w zakresie winy obiektywnej, trafiają odniesienia do: stopnia zawinienia³⁷, nieumyślności³⁸ czy bezprawności³⁹. Zwraca się uwagę na zjawisko polegające na zmniejszeniu doniosłości kar finansowych z prawa karnego na rzecz surowości i dolegliwości administracyjnych kar pieniężnych, których wysokość często przewyższa maksymalne wartości grzywien⁴⁰. W tym kontekście analizując poszczególne stany faktyczne i sytuacje finansowe podmiotów zderzonych z winą obiektywną, trudno nie kwestionować tak formalnego podejścia do wszystkich sankcji administracyjnych. W kierunku

³³ P. Majka: *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 66.

³⁴ A. Śledzińska-Simon: *Analiza proporcjonalności...*, op.cit., s. 175.

³⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4.11.2014, sygn. akt SK 55/13.

³⁶ R. Suwaj: *Zasady nakładania administracyjnych kar pieniężnych*, Warszawa 2021, s. 26.

³⁷ Por. np. art. 104 ust. 2 ustawy z 25.8.2006 o bezpieczeństwie żywności i żywienia (Dz.U. z 2023 r. poz. 1448).

³⁸ Por. np. art. 106 ust. 1 ustawy z 16.2.2007 o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2024 r. poz. 594).

³⁹ Por. B. Giertych: *Wina w prawie administracyjnym*, Warszawa 2020, s. 29-39 i przykłady tam wskazane.

⁴⁰ Por. A. Wróblewski: *Wina w odpowiedzialności administracyjnej w aspekcie prawa do sądu w rozumieniu art. 6 EKPC na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych*, „Problemy współczesnego prawa międzynarodowego, europejskiego i porównawczego” 2022, vol XX, s. 115-116.

tym wydaje się zmierzać orzecznictwo, w szczególności w zakresie kar pieniężnych. B. Giertych zwraca uwagę na linię orzecniczą forsującą tezę, że choć вина nie jest wymagana do zastosowania kary administracyjnej, nie można mówić o bezprawności, jeżeli nie mamy do czynienia z pewnym subiektywnym zawinieniem związanym z tą bezprawnością⁴¹. Próba odejścia od całkowitej arbitralności w tym zakresie jest również wspomniany na wstępie działu IVa k.p.a. określający generalne przesłanki nakładania, ale i odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej, w tym art. 189e precyzujący, że w przypadku, gdy do naruszenia prawa doszło wskutek działania siły wyższej, strona nie podlega ukaraniu. Przy czym, jak słusznie zwrócił uwagę R. Suwaj, zasady te stanowią jedynie „pewną namiastkę systemowego podejścia do ich stosowania poprzez nakładanie oraz wymierzanie, o ile przepis szczególnie nie stanowi inaczej”⁴².

Co zatem w sytuacji, gdy administracyjna kara uregulowana przez *lex specialis* lub inna sankcja administracyjna nie zawiera jakiegokolwiek literalnej przestrzeni na ocenę subiektywnego zawinienia związanego z zaistnieniem bezprawności? Orzecznictwo zarówno na poziomie unijnym, jak i krajowym powołuje się w tym zakresie na zasadę proporcjonalności.

Zasada proporcjonalności a miarkowanie sankcji w najnowszym orzecznictwie

29 maja 2023 r. NSA podjął uchwałę w składzie 7 sędziów w postępowaniu z udziałem zarówno p.o. Prokuratora Prokuratury Krajowej, jak i Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców. W uzasadnieniu zauważył, że przedmiotem decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania na podstawie art. 33 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴³ (o.p.) nie powinno być dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112c ustawy o VAT, ponieważ „specyfika i prowizoryczność postępowania zabezpieczającego nie może stać się okazją dla organu podatkowego do podwajania zabezpieczanego zobowiązania, a taki właśnie skutek wynika z automatycznego doliczania dodatkowego zobowiązania na podstawie art. 112c ustawy o VAT, bez uwzględnienia tego, czy zachodzi prawdopodobieństwo świadomego udziału podatnika w oszustwie podatkowym”⁴⁴.

Geneza sprawy związana była z postępowaniem kontrolnym, a następnie administracyjnym prowadzonym przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, w wyniku którego organ dokonał m.in. zabezpieczenia majątku na poczet spłaty zobowiązania podatkowego oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego na mocy art. 33 § 1,2 i 4⁴⁵ oraz nałożył sankcje administracyjne

⁴¹ B. Giertych: *Wina...*, op.cit., s. 75.

⁴² R. Suwaj: *Zasady...*, op.cit., s. 211.

⁴³ Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.

⁴⁴ Sygn. akt I FPS 1/23 (dot. zabezpieczenia dodatkowego zobowiązania podatkowego).

⁴⁵ M. Kaszuba, Modzelewski i Wspólnicy, Instytut Studiów Podyplomowych, *Organ nie może ustanowić zabezpieczenia na majątku podatnika z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego – uchwała NSA z dnia 29 maja 2023 r.*, <<https://isp-modzelewski.pl/serwis/organ-nie-moze-ustanowic-zabezpieczenia-na-majtku-podatnika-z-tytułu-dodatkovego-zobowiązania-podatkovego-uchwała-nsa-z-dnia-29-maja-2023-r/>> (dostęp 18.10.2024).

związane z art. 112b i 112c ustawy o VAT. Przepisy te określają dodatkowe zobowiązania podatkowe za różnego rodzaju uchybienia przy składaniu deklaracji przez podatnika, np. wykazanie w złożonej deklaracji kwoty zobowiązania niższej od należnej (art. 112b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT), w tym swego rodzaju dodatkowe zobowiązanie kwalifikowane w sytuacji, gdy m.in. nieprawidłowość była skutkiem celowego działania podatnika (art. 112c ust. 1 *ab initio* ustawy o VAT). Właśnie automatyzm tego dodatkowego zobowiązania przy jednoczesnym wskazaniu „celowości działania” stał się podstawą do zapytania prawnego zakończonego omawianą uchwałą.

Na gruncie dodatkowych zobowiązań podatkowych w rozumieniu poprzedniej ustawy o VAT⁴⁶ (art. 27 ust. 5-6 i 8) i obecnej (uchylony art. 109 ust. 5 i 6) orzekał już Trybunał Konstytucyjny ukazując, że w istocie są to właśnie sankcje administracyjne⁴⁷. Co więcej, na temat art. 112b ust. 2 obecnej ustawy o VAT wypowiedział się również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie jej zgodności

z dyrektywą VAT (a w szczególności [jej] art. 2, art. 250, art. 273), art. 4 ust. 3 [TUE], art. 325 TFUE i zasadą proporcjonalności), wskazując, że „art. 273 dyrektywy VAT⁴⁸ i zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z VAT jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.”.

W konsekwencji kontekst zasady proporcjonalności postrzegany jest w ww. uchwale z perspektywy unijnej, w dodatku traktatowej, a nie dyrektyw⁴⁹. Konieczność jej uwzględnienia „może być

⁴⁶ Ustawa z 8.1.1993 o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11 poz. 50).

⁴⁷ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z 29.4.1998, sygn. akt K 17/97 oraz z 4.9.2007, sygn. akt P 43/06.

⁴⁸ „Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

⁴⁹ „Wydaje się, że zastosowanie zabezpieczenia w sposób niejako automatyczny, bez konieczności uprawdopodobnienia dodatkowej przesłanki z art. 112c ustawy o VAT, jaką stanowi świadomy udział w oszustwie podatkowym, prowadzi nieuchronnie do wniosku, że takie działanie organu wykracza poza zarysowane przez TSUE granice zasady proporcjonalności oraz wynikającej z tego konieczności uwzględnienia zarówno szkody dla budżetu, jak również świadomości działania podatnika, na co w wyroku z 26 kwietnia 2017 r. w sprawie [...], C 564/15 TSUE wprost wskazuje (por. tamże pkt 67)”.

kluczowa dla uznania, że dopuszczalność prowizoryczności wyliczenia przybliżonego zobowiązania nie może przerodzić się w dowolność zabezpieczenia, w tym nie może przybrać postaci wyliczania dodatkowego zobowiązania wedle maksymalnych dopuszczalnych przez prawo stawek”. NSA zwrócił również uwagę, że podtrzymywanie dotychczasowych poglądów orzeczniczych w przedmiocie omawianego postępowania⁵⁰ oznaczałoby w praktyce „przyzwolenie na automatyczne podwajanie kwoty zabezpieczenia w przypadkach prawdopodobnego zakwestionowania faktur zakupowych (szeroki zakres stosowania art. 112c ustawy o VAT odpowiada treści art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy o VAT) bez dania podatnikowi szansy na zwalczanie zabezpieczenia co do jego wysokości w zakresie zabezpieczanej wysokości (stawki) sankcji”.

Dzień później, tym razem w wyroku, Naczelny Sąd Administracyjny, powołując się na powyższą uchwałę, jak również orzecznictwo krajowe i unijne w zakresie

przytoczonych regulacji ustawy o VAT oraz konstytucyjną zasadę proporcjonalności z art. 31 ust. 3 stwierdził, że wynikająca z niej klauzula limitacyjna sprzeciwia się nakładaniu opłaty dodatkowej przewidzianej w art. 12i ust. 1 u.z.p. – „bez możliwości jej miarkowania, jeżeli nie jest to niezbędne dla realizacji celów wprowadzenia opłaty od środków spożywczych, a nieterminowa zapłata tej daniny nie wynika z przesłanek wskazujących na nadużycie prawa i zamiar uszczuplenia wpływów beneficjenta”⁵¹. Tym samym, kwestionując celowość tak arbitralnego sposobu ustalenia omawianego instrumentu prawa administracyjnego, wyznaczył przesłanki warunkujące wymierzenie tej sankcji przez właściwy organ, tj.: „nadużycie prawa” i „zamiar uszczuplenia wpływów beneficjenta”⁵². Wyrok ten niejako przypieczętował odpowiedź na pytanie o charakter prawny opłaty od środków spożywczych (tzw. opłaty cukrowej⁵³) z art. 12a ust. 1 u.z.p., jak również opłaty dodatkowej z art. 12i ust. 1 tego aktu.

Przypomnieć należy, że opłata od środków spożywczych została włączona

⁵⁰ Wyjaśniających, że ocena okoliczności takich jak świadomość (dobra wiara), a więc aspektów z zakresu wykładni prawa, wykracza poza jego ramy (por. wyroki NSA: z 19.2.2021, sygn. akt I FSK 1725/20; z 23.10.2019, sygn. akt I FSK 1145/17).

⁵¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30.5.2023, III FSK 25/23.

⁵² *ibid.*

⁵³ Na marginesie zauważyć należy pewną nieadekwatność językową omawianego instrumentu prawa administracyjnego. Funkcjonujące dość swobodnie zarówno w doktrynie, orzecznictwie, jak i języku debaty publicznej określenie „opłata cukrowa” lub też „podatek cukrowy” w stosunku do daniny publicznej z art. 12a ust. 1 u.z.p., wydaje się akuratne wyłącznie w stosunku do instrumentu określonego w art. 12a ust. 1 pkt 1 tego aktu, który wskazuje na obciążenie opłatą napojów z dodatkiem wskazanych tam cukrów, ewentualnie środków spożywczych zawierających te substancje oraz substancji słodzących zdefiniowanych rozporządzeniem 1333/2008, choć prawdopodobnie przedstawiciele nauk chemicznych polemizowaliby również z tą nazwą z uwagi na zagadnienie substancji słodzących. Jednocześnie jednak w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.z.p. uregulowano opłatę od napojów z dodatkiem kofeiny lub tauryny, które to z pewnością do cukrów nie należą. Stąd, jakkolwiek obciążona słabościami, regulacja omawianego instrumentu wydaje się mieć w tym kontekście dość bezpieczną, choć mało precyzyjną nazwę „opłata od środków spożywczych”.

do u.z.p. 1 stycznia 2021 r.⁵⁴ jako należność za wprowadzanie na rynek krajowy napojów oraz syropów z dodatkiem określonych cukrów oraz środków spożywczych zawierających te substancje, jak również substancje słodzące⁵⁵. Podmioty zobowiązane do jej zapłaty zostały zobligowane do jej obliczania⁵⁶ oraz wpłacania w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po złożeniu stosownej deklaracji (CUK-1) do właściwego naczelnika urzędu skarbowego⁵⁷. W przypadku niedokonania „podstawowej” opłaty w terminie organ ten powinien ustalić, w drodze decyzji administracyjnej, dodatkową opłatę w wysokości odpowiadającej 50% kwoty należnej pierwotnie. Przy czym nakładająca tę należność regulacja nie określiła żadnych zasad uznaniowości związanej chociażby z okresem uchybienia terminowi⁵⁸. Omawiane orzeczenie zapadło w związku z decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego o nałożeniu na przedsiębiorcę dodatkowej opłaty od środków spożywczych właśnie w związku z niedokonaniem w terminie opłaty podstawowej.

Stan faktyczny sprawy nie budził wątpliwości. Zarówno organy, jak i strona nie kwestionowały przekroczenia terminu wpłaty pierwotnej opłaty o trzy dni. Naczelnik Urzędu Skarbowego oraz właściwy organ II stopnia, tj. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej nie negowały wyjaśnień przedsiębiorcy, że przekroczenie terminu wpłaty „nie było celowe i wynikało ze zwykłego ludzkiego przeoczenia”. Co więcej, opłata podstawowa została uiszczona dobrowolnie, zanim organ podjął działania względem strony⁵⁹. Sporna pozostawała jedynie możliwość odstąpienia od jej nałożenia i podstawy ku temu. Pokonując kolejne etapy odwoławczo-skargowe przedsiębiorca powoływał się na dział IVA k.p.a., z czym organy i WSA w Olsztynie się nie zgodziły. Ostatecznie NSA zauważył, że opłata dodatkowa posiada cechy podatku, jednak w istocie „jest sankcją o charakterze administracyjnym podobnie jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe w rozumieniu art. 112b i nast.” ustawy o VAT i ta kwalifikacja wraz z omawianą klauzulą limitacyjną pozwoliły na nieobciążenie strony dodatkową należnością.

⁵⁴ Por. art. 7 w zw. z art. 13 ustawy z 14.2.2020 o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. z 2020 r. poz. 1492). Oczywiście nie są to jedyne przypadki występowania w krajowych regulacjach chociażby opłaty dodatkowej. Dobór przykładów podyktowany był stosunkowo nową regulacją tzw. opłaty cukrowej, której regulacje weszły w życie od 1.1.2021 i orzeczeniem NSA, które nie tylko interpretacyjnie wypełniło pewne luki w zakresie jej stosowania, ale również przyrównało ją do dodatkowych zobowiązań podatkowych z ustawy o VAT po raz kolejny przypominając o możliwości miarkowania tego typu sankcji na podstawie zasady proporcjonalności.

⁵⁵ O których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z 16.12.2008 w sprawie dodatków do żywności (Dz. Urz. UE L 354 z 31.12.2008, s. 1, ze zm.), dalej rozporządzenie 1333/2008. Por. również art. 12a ust. 1 pkt 1w zw. z 12b i 12d uzp.

⁵⁶ Według art. 12f u.z.p.

⁵⁷ A. Bogucki, S. Bogucki: *Opłata od środków spożywczych (podatek cukrowy). Komentarz*, Warszawa 2024, s. 55-60.

⁵⁸ Ibid., s. 68.

⁵⁹ Wyrok sądu pierwszej instancji – WSA w Olsztynie z 13.10.2022, sygn. akt ISA/OL 301/22.

Podsumowanie i wnioski

Opisując zagadnienia sankcji, w tym kar administracyjnych, wnioski, choć oczywiste, nasuwają się same. Jakkolwiek bogate, logiczne i wyważone jest obecne orzecznictwo w zakresie stosowania klauzuli limitacyjnej z zasady proporcjonalności czy to krajowej, czy unijnej, czy obu, konieczne są tu istotne zmiany przepisów prawa. W innym przypadku wciąż tak podstawowe zagadnienia, jak niemożność stosowania automatyzmu i maksymalnych kwot potencjalnych obciążeń pozostaną przede wszystkim na barkach sądów.

Oczywiście zauważyć należy, że zarówno doktryna, jak i orzecznictwo krajowe wskazują jasno, że wywodzona z Konstytucji RP zasada proporcjonalności, choć w art. 31 ust. 3 tego aktu adresowana jest do ustawodawcy, powinna być traktowana również jako zasada stosowania prawa. Jak zauważa NSA – „bezsprzecznie zasada ta musi być odnoszona również – a nawet w szczególności – do wymierzania sankcji administracyjnych, jako jednej z najbardziej dotkliwych form ingerencji organu administracji publicznej w sferę uprawnień i obowiązków podmiotu administrowanego (...)”. W sytuacji zatem, gdy mamy do czynienia z sankcją bezwzględnie oznaczoną (w określonej z góry przez prawodawcę

stałej wysokości), przy uwzględnieniu tej zasady należy rozważyć, czy jej nałożenie przyniesie zamierzone skutki oraz czy zachowana zostanie proporcja między jej efektem a dolegliwością. Jeżeli nie, organ powinien dokonać odpowiedniego miarkowania, w tym odstąpienia od jej nałożenia⁶⁰.

Niestety, w praktyce taka rozproszona kontrola regulacji sankcyjnych z perspektywy zasady proporcjonalności nie tylko nie jest prosta w kontekście analizy konkretnych przepisów, ale przede wszystkim pewności prawa, czy zasady zaufania obywateli do państwa. Trudno również wymagać od urzędnika przygotowującego projekt konkretnej decyzji o wymierzeniu/nałożeniu danej sankcji na podstawie przepisu nieprzewidującego miarkowania oraz podpisującej taki projekt osobie piastującej funkcję organu właściwego, by wychodziły znacznie ponad wskazania regulacji. W szczególności, że orzeczenia NSA nie są źródłem prawa powszechnie obowiązującego (nie wspominając już o przepisach nowych, jeszcze niepoddanych żadnej ocenie), a omawiane sankcje stanowią co do zasady dochód budżetu państwa⁶¹. Pomimo przytoczonych orzeczeń zatem wydaje się, że jedyną drogą do rzeczywistego

⁶⁰ Por. Wyrok NSA z 1.7.2021, sygn. akt II GSK 145/21. Zob. również wyrok NSA z 18.4.2024, sygn. akt II GSK 1767/23 oraz cytowaną w obu wyrokach publikację M. Śliwa-Wajda: *Zasada proporcjonalności przy wymierzaniu administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] Z. Duniewska, A. Rabiega-Przyłęcka i M. Stahl (red.), *Standardy współczesnej administracji i prawa administracyjnego*, Warszawa 2019, s. 112-127. W zakresie ewentualnych wątpliwości, co do pierwszeństwa wykładni językowej w demokratycznym państwie prawa – por. uchwała Sądu Najwyższego z 21.1.2016, sygn. akt III SZP 4/15 i liczne orzecznictwo tam wskazane.

⁶¹ Zważyć w tym kontekście należy jednak również art. 7a k.p.a. określający zasadę rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść strony czy też zasady wyrażone w art. 10 ustawy z 6.3.2018 – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236, ze zm.).

uwzględnienia zasady proporcjonalności w miarkowaniu sankcji administracyjnej jest zmiana przepisów prawa i konsekwentne wnioski *de lege ferenda*, w sytuacji napotkania w toku kontroli na tego typu regulacje.

Obecnie poziom skomplikowania przepisów z zakresu prawa administracyjnego, w którym najczęściej ukrywają się niezliczone sankcje, jak również ich język, sprawiają, że przedsiębiorca, instynktownie poszukujący podstawy odwoławczej od mechanistycznych regulacji – jak dowiódł przypadek opłaty dodatkowej od środków spożywczych – dopiero na poziomie NSA⁶² otrzymał szansę na rozstrzygnięcie, wynikające z prawa konstytucyjnego i europejskiego oraz już ustalonej linii orzeczniczej. Wiele natomiast sankcji nigdy nie zostanie przedmiotem takiego wyroku z uwagi na przede wszystkim wysokość wynagrodzenia pełnomocnika⁶³ – w pierwszej kolejności na etapie odwołania od decyzji

i postępowania przed organem II stopnia, następnie przed sądami administracyjnymi.

Zauważyć należy, że sama klauzula limitacyjna z zasady proporcjonalności – bez względu na podstawę czy to unijną, czy Konstytucyjną, czy z art. 31 ust. 3, czy art. 2, jest bardzo prosta. W omawianym kontekście sankcje administracyjne nie mogą być nakładane przez organy administracyjne bez możliwości ich miarkowania, jeżeli nie jest to niezbędne dla realizacji celów wprowadzenia tych sankcji, a podstawa do ich nałożenia nie wynika z przesłanek wskazujących na nadużycie prawa czy innych negatywnych zamiarów strony.

dr AGNIESZKA SERLIKOWSKA
doradca prawny,
p.o. wicedyrektora
Delegatury NIK w Bydgoszczy

⁶² Zauważyć należy, że to samo stanowisko przyjął WSA w Warszawie w wyroku z 9.11.2023, sygn. akt V SA/Wa 2445/22, orzeczenie nie jest jednak jeszcze prawomocne.

⁶³ W tak skomplikowanych sytuacjach trudno wyobrazić sobie działanie bez niego nawet na etapie, na którym nie występuje przymus adwokacko-radcowski.

Słowa kluczowe: sankcja administracyjna, miarkowanie, klauzula limitacyjna, zasada proporcjonalności

Bibliografia:

1. Bogucki A., Bogucki S.: *Opłata od środków spożywczych (podatek cukrowy). Komentarz*, Warszawa 2024.
2. Dzwonkowski H.: *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy”, nr 3/1999.
3. Giertych B.: *Wina w prawie administracyjnym*, Warszawa 2020.
4. Gregorczyk D.: *Administracyjne kary pieniężne w nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] Gronkiewicz A., Zólkowska E., (red.), *Nowe instytucje procesowe*

w postępowaniu administracyjnym w świetle nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2017 roku, Katowice 2017.

5. Gryziak B.: *Sankcje podatkowe w podatku akcyzowym na tle prawnoporównawczym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, tom 3, nr 295/2021.
6. Gryziak B.: *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” nr 7/2020.
7. Jaśkowski M.: *Konsekwencje prawne Protokołu nr 30 w sprawie stosowania Karty praw podstawowych Unii Europejskiej do Polski i Zjednoczonego Królestwa*, „Zeszyty Prawnicze”, nr 4/2013.
8. Kanciarz M.: *Stosowanie przez ustawodawcę reżimu odpowiedzialności administracyjnej w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawniczy Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza”, 2014, T. 3.
9. Księżniakiewicz M.: *Stosowanie Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej: Protokół brytyjski i Sprawozdania ze stosowania KPP UE*, „Rocznik Integracji Europejskiej”, nr 6/2012.
10. Lewicki M.: *Pojęcie sankcji w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo”, nr 8/2002.
11. Lewicki M.: *Funkcje sankcji prawnych w prawie administracyjnym – zagadnienia wybrane*, „Acta Universitatis Lodzensis”, nr 69/2009.
12. Majczak P.: *Uwagi na tle kodeksowej regulacji kar administracyjnych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, nr 3798/2017.
13. Majka P.: *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
14. Markiewicz R.: *Zasada proporcjonalności w prawie autorskim w Unii Europejskiej*, Warszawa 2023.
15. Maruchin W.: *Granice stosowania sankcji podatkowych w świetle zasad wynikających z Konstytucji RP i orzecznictwa TK*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, t. XCIV/2015.
16. Mudrecki A.: *Sankcje w podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa NSA, TK i TS UE* [w:] Kucia-Guściora B., Münnich M., Zdunek A.: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, Lublin 2015.
17. Płońska A.: *Koncepcja zamiany odpowiedzialności za wykroczenia w odpowiedzialność administracyjną*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, nr 3978/2020.
18. Rychlewska A.: *Zasada ne bis in idem w świetle Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, nr 3/2014.
19. Sepiolo-Jankowska I.: *Odpowiedzialność administracyjna jako odpowiedzialność alternatywna dla deliktów finansowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020.
20. Suwaj R.: *Zasady nakładania administracyjnych kar pieniężnych*, Warszawa 2021.
21. Sypnicki A.: *Zasada proporcjonalności w lokalnym planowaniu przestrzennym*, Warszawa 2021.
22. Śledzińska-Simon A.: *Analiza proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności. Teoria i praktyka*, Wrocław 2019.
23. Śliwa-Wajda M.: *Zasada proporcjonalności przy wymierzaniu administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] Duniewska Z., Rabiega-Przyłęcka A., Stahl M. (red.), *Standardy współczesnej administracji i prawa administracyjnego*, Warszawa 2019.
24. Wierzbowski M., Sobolewski L., Wajda P. (red.), *Prawo rynku kapitałowego*, Warszawa 2012.

25. Wincenciak M.: *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.
26. Wojciechowski P.: *Wspólnotowy model urzędowej kontroli żywności*, Warszawa 2008.
27. Wróblewski A.: *Wina w odpowiedzialności administracyjnej w aspekcie prawa do sądu w rozumieniu art. 6 EKPC na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych*, „Problemy współczesnego prawa międzynarodowego, europejskiego i porównawczego” 2022, vol XX.

ABSTRACT

Administrative Sanctions – Selected Issues in National and European Judicature

The issue of administrative sanctions has been considered in the doctrine and judicature for many years. One of them – a fine – has also become an issue that the legislator standardised. Over seven years ago, on 1st June 2017, the amendments to the Administrative Procedure Code entered into force, which resulted in introducing, among others, section IVa entitled “Administrative fines”. However, the introduction of an additional section did not solve the existing problems sufficiently. Especially due to the primacy of applying separate regulations set forth in Article 189a (2) of the Code that, according to the Supreme Administrative Court “normatively strengthened” the legal situation that existed when the amendments were introduced related to imposing administrative fines and reductions in their value. The article aims to present the issue of measuring administrative fines and, simultaneously, to recall examples of application of the said principle on the basis of the additional charge, set forth in Article 12i (1) of the Act of 11th September 2015 on public health and additional tax obligations of Article 112b and 112c of the Act of 11th March 2004 on Value Added Tax. The awareness of the judicature in the area is important for potential audits of how bodies that deal with such instruments perform their duties. In her article, the author mainly discusses the issue of administrative fines, then she presents the principle of proportionality in the EU law and in the Constitution of Poland, and – as a result – she makes conclusions on measuring administrative sanctions on the basis of the principle of proportionality that directly stem from rulings by the Constitutional Tribunal, the European Court of Justice and the Supreme Administrative Court.

Agnieszka Serlikowska, PhD, legal advisor, acting director of the Regional Branch of NIK in Bydgoszcz

Key words: administrative sanctions, measuring, limitation clause, principle of proportionality