

# KARY PIENIĘŻNE NAKŁADANE PRZEZ KAS I ICH ZASKARŻANIE

redakcja Dariusz Zalewski

---

Marek Krawczak, Dariusz Zalewski

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

---

# KARY PIENIĘŻNE NAKŁADANE PRZEZ KAS I ICH ZASKARŻANIE

redakcja Dariusz Zalewski

---

Marek Krawczak, Dariusz Zalewski

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 lutego 2021 r.

Marek Krawczak, nr ORCID: 0000-0002-0771-1812

Wydawca  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący  
Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne  
JustLuk

Projekt okładek serii  
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały przygotowali  
Marek Krawczak – rozdziały: 3, 4, 5, 6  
Dariusz Zalewski – rozdziały: 1, 2, 7, 8, 9

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-575-3

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	11
<b>Wstęp</b> .....	15
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Rola i zadania organów KAS w zakresie nakładania kar pieniężnych</b> .....	19
1. Uwagi wstępne .....	19
2. Zadania szczegółowe KAS .....	20
2.1. Zadania w zakresie realizacji dochodów publicznych .....	21
2.2. Zadania wynikające z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej .....	23
2.3. Zadania w zakresie zwalczania przestępczości .....	24
2.4. Zadania związane z realizacją pakietu paliwowego .....	27
2.5. Zadania w zakresie obrotu dewizowego .....	28
2.6. Zadania związane z egzekucją administracyjną .....	29
3. System organów KAS .....	29
3.1. Minister Finansów .....	30
3.2. Szef KAS .....	31
3.3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej .....	32
3.4. Dyrektor izby administracji skarbowej .....	32
3.5. Naczelnik urzędu skarbowego .....	34
3.6. Naczelnik urzędu celno-skarbowego .....	34
4. Kara pieniężna za nieudzielenie informacji na podstawie art. 45 u.k.a.s. ....	35
4.1. Zakres informacji, do których żądania uprawnione są organy KAS .....	37
4.2. Tryb i termin udzielenia informacji organom KAS .....	38
4.3. Wysokość kary za nieudostępnienie informacji i jej miarkowanie .....	39
<b>Rozdział 2</b>	
<b>Kary porządkowe i kary pieniężne w Ordynacji podatkowej</b> .....	41
1. Kary porządkowe oraz kary pieniężne – podobieństwa i różnice .....	41
2. Kary porządkowe wymierzane na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej .....	42

2.1. Uwagi wstępne .....	42
2.2. Naruszenie prawa podlegające karze porządkowej .....	43
2.3. Kara porządkowa za utrudnianie kontroli celno-skarbowej .....	47
2.4. Podmioty, wobec których wymierzana jest kara porządkowa .....	48
2.5. Tryb wymierzenia kary porządkowej .....	50
2.6. Przesłanki miarkowania kary porządkowej .....	51
2.7. Środki zaskarżania kary porządkowej na drodze administracyjnej .....	54
2.8. Przedawnienie wymierzenia kary porządkowej .....	55
3. Kary pieniężne wymierzone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej .....	56
3.1. Uwagi wstępne .....	56
3.2. Naruszenie prawa podlegające karze pieniężnej .....	59
3.3. Podmioty, wobec których wymierzana jest kara pieniężna .....	61
3.4. Podstawowe pojęcia związane z wymierzaniem kary pieniężnej instytucjom finansowym .....	63
3.5. Podstawowe pojęcia związane z wymierzaniem kary pieniężnej izbie rozliczeniowej .....	69
3.6. Kontrola wypełniania obowiązków nałożonych na instytucje finansowe .....	75
3.7. Tryb wymierzenia kary pieniężnej i jej miarkowanie .....	79
3.8. Środki zaskarżania kary pieniężnej .....	81
3.9. Przedawnienie wymierzenia kary pieniężnej .....	83

### **Rozdział 3**

<b>Kary pieniężne na podstawie ustawy o grach hazardowych .....</b>	<b>85</b>
1. Uwagi wstępne .....	85
2. Podstawa prawna wymierzenia i wysokość kary oraz podmioty, wobec których wymierzana jest kara .....	90
3. Urządzanie gier hazardowych bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia .....	93
3.1. Pojęcie urządzającego gry .....	94
3.2. Ustalenie w sposób jednoznaczny charakteru urządzanych gier .....	100
3.2.1. Loterie .....	100
3.2.2. Gry kasynowe .....	103
3.2.3. Bingo .....	106
3.2.4. Zakłady wzajemne .....	106
3.3. Ustalenie, że gry hazardowe urządzane były bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia .....	109
3.4. Urządzanie gier hazardowych na podstawie udzielonej koncesji, udzielonego zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia wbrew warunkom zatwierdzonego regulaminu, udzielonej koncesji, udzielonego zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia lub prowadzenie gry bez wymaganej rejestracji automatów lub urządzeń do gry .....	110

4. Posiadacz samoistny i posiadacz zależny .....	112
5. Kara wobec uczestnika nielegalnej gry hazardowej .....	117
6. Kara wobec podmiotu zarządzającego grę hazardową, której urządzenie stanowi monopol państwa .....	119
6.1. Geneza monopolu państwa .....	119
6.2. Charakter monopolu państwa .....	121
6.3. Sankcje za zarządzanie gier stanowiących monopol państwa .....	125
7. Organ właściwy do nałożenia kary pieniężnej i środki zaskarżenia .....	126
8. Zastosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego do kar pieniężnych wymierzanych na podstawie przepisów ustawy o grach hazardowych .....	138
9. Miarkowanie i odstąpienie od wymierzenia kary na podstawie przepisów ustawy o grach hazardowych .....	144
10. Przedawnienie kary .....	147

#### **Rozdział 4**

<b>Kary pieniężne na podstawie ustawy o SENT .....</b>	<b>157</b>
1. Uwagi wstępne .....	157
2. Kary pieniężne nakładane na podmiot wysyłający, odbierający lub sprzedający .....	163
3. Kary pieniężne nakładane na przewoźnika .....	166
3.1. Niedokonanie zgłoszenia przez przewoźnika .....	166
3.2. Niezupelnienie zgłoszenia przez przewoźnika .....	168
3.3. Kara dla przewoźnika za niedostarczenie towaru objętego zgłoszeniem .....	171
3.4. Kary pieniężne za niedokonanie aktualizacji zgłoszenia lub zgłoszenia innych danych niezgodnych ze stanem faktycznym .....	172
4. Odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej .....	175
4.1. Odstąpienie od kary pieniężnej jako pomoc publiczna .....	175
4.2. Przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej .....	178
4.3. Podsumowanie .....	192
5. Organ określający karę oraz środki zaskarżenia kary pieniężnej .....	193
5.1. Właściwość organów KAS .....	193
5.2. Ograniczenia w zakresie działania doradcy podatkowego jako pełnomocnika w postępowaniu sądowym .....	198
6. Przedawnienie możliwości nakładania kary pieniężnej .....	202

#### **Rozdział 5**

<b>Kary pieniężne na podstawie ustawy o transporcie drogowym .....</b>	<b>204</b>
1. Uwagi wstępne .....	204
2. Kary pieniężne za naruszenia stwierdzone podczas kontroli drogowej .....	211
2.1. Podmioty podlegające karze, charakter sankcji administracyjnej .....	211
2.2. Wyłączenie odpowiedzialności przewoźnika .....	217

3. Organ określający karę oraz środki odwoławcze od decyzji nakładającej karę pieniężną .....	225
4. Przedawnienie .....	232

## Rozdział 6

### Kary pieniężne nakładane przez organy KAS na podstawie ustawy

– Prawo o ruchu drogowym .....	237
1. Uwagi wstępne .....	237
2. Kary pieniężne za przejazd pojazdów nienormatywnych bez zezwolenia lub niezgodnie z warunkami określonymi w zezwoleniu .....	238
2.1. Podmioty podlegające karze, charakter sankcji administracyjnej .....	238
2.2. Odstąpienie od kary za przejazd po drogach publicznych pojazdów nienormatywnych bez zezwolenia lub niezgodnie z warunkami dla tego zezwolenia .....	253
3. Organ określający karę oraz środki odwoławcze od decyzji nakładającej karę pieniężną .....	261
4. Przedawnienie .....	262

## Rozdział 7

<b>Kara pieniężna w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT ....</b>	264
1. Uwagi wstępne .....	264
2. Podmioty, wobec których wymierzana jest kara w postaci dodatkowego zobowiązania .....	267
3. Określenie naruszenia prawa podlegającego karze w postaci dodatkowego zobowiązania w VAT .....	268
4. Tryb procedowania organu przy wymierzaniu kary .....	269
5. Obligatoryjność wymierzenia sankcji .....	270
6. Wina sprawcy a ustalenie dodatkowego zobowiązania w VAT .....	271
7. Zasada proporcjonalności kary przy nałożeniu dodatkowego zobowiązania podatkowego .....	271
8. Przesłanki wyłączające możliwość nałożenia sankcji .....	273
9. Obniżenie wysokości sankcji w VAT .....	277
10. Okoliczności powodujące zastosowanie podwyższonej stawki dodatkowego zobowiązania .....	278
11. Środki zaskarżania decyzji o nałożeniu dodatkowego zobowiązania w VAT ....	281
12. Przedawnienie prawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania w VAT .....	281

## Rozdział 8

### Skargi do sądów administracyjnych w sprawach kar porządkowych

<b>i pieniężnych .....</b>	283
1. Uwagi wstępne .....	283
2. Właściwość sądów administracyjnych .....	284
3. Koszty postępowania przed sądem .....	286

4. Prawo pomocy .....	290
5. Postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym w sprawach zaskarżania do sądu kar porządkowych i pieniężnych .....	292
5.1. Wymogi formalne pism sądowych .....	293
5.2. Uzupełnianie braków formalnych pism sądowych w sprawach kar pieniężnych i porządkowych .....	298
5.3. Pisma w postępowaniu sądowym składane poza rozprawą .....	299
5.4. Korespondencja z sądem drogą elektroniczną w sprawach kar pieniężnych i porządkowych .....	300
5.5. Składanie przez strony dokumentów do akt sprawy .....	304
6. Wymogi skarg na decyzje i postanowienia o nałożeniu kar pieniężnych i porządkowych .....	306
6.1. Wymogi formalne skargi .....	307
6.2. Wymogi merytoryczne skargi .....	311
6.3. Termin na wniesienie skargi i jego przywrócenie .....	314
6.4. Odpowiedź na skargę .....	316
6.5. Wniesienie skargi do WSA i autokontrola organu .....	317
6.6. Wyczerpanie środków zaskarżenia .....	319
7. Rozstrzygnięcia wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawach kar pieniężnych i porządkowych .....	320
7.1. Rodzaje rozstrzygnięć wojewódzkiego sądu administracyjnego .....	321
7.2. Pisemne uzasadnienie wyroku .....	328
7.3. Sprostowanie, uzupełnienie i wykładnia wyroku .....	330
7.4. Umorzenie postępowania .....	332
8. Postępowanie przed NSA w sprawach zaskarżania kar porządkowych i pieniężnych .....	334
8.1. Wniesienie skargi kasacyjnej i autokontrola WSA .....	336
8.2. Wymogi formalne skargi kasacyjnej .....	337
8.3. Wymogi konstrukcyjne skargi kasacyjnej .....	341
8.4. Uzasadnienie podstaw skargi kasacyjnej w zakresie wskazania naruszenia prawa .....	344
8.5. Procedura wnoszenia skargi kasacyjnej .....	349
8.6. Odpowiedź na skargę kasacyjną .....	350
8.7. Postępowanie przed NSA .....	351
8.8. Rozstrzygnięcia NSA .....	352
8.9. Rozstrzygnięcie sprawy przez NSA na podstawie art. 188 p.p.s.a. ....	354

## Rozdział 9

### Zbieg odpowiedzialności administracyjnej i karnej w przypadku kar nakładanych przez organy .....

1. Uwagi wstępne .....	356
2. Zbieg kar w ocenie piśmiennictwa .....	356
3. Zasada <i>ne bis in idem</i> w orzecznictwie TK i NSA .....	360



---

4. Nałożenie kary w postaci dodatkowego zobowiązania w VAT po wyroku TK .....	362
5. Dopuszczalność zbiegu odpowiedzialności karnej i administracyjnej w praktyce ustawodawcy .....	366
6. Wnioski końcowe .....	370
<b>Bibliografia</b> .....	371

# WYKAZ SKRÓTÓW

## I. Akty normatywne

- dyrektywa 2015/849 – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z 20.05.2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz.Urz. UE L 141, s. 73, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
- Konstytucja RP – ustawa z 2.04.1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
- pr. bank. – ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.)
- pr. dew. – ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1708 ze zm.)
- pr. przed. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
- p.r.d. – ustawa z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 110 ze zm.)

rozporządzenie nr 561/2006	– rozporządzenie (WE) nr 561/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 15.03.2006 r. w sprawie harmonizacji niektórych przepisów socjalnych odnoszących się do transportu drogowego oraz zmieniające rozporządzenia Rady (EWG) nr 3821/85 i (WE) 2135/98, jak również uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3820/85 (Dz.Urz. UE L 102, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie nr 165/2014	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 165/2014 z 4.02.2014 r. w sprawie tachografów stosowanych w transporcie drogowym i uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3821/85 w sprawie urządzeń rejestrujących stosowanych w transporcie drogowym oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 561/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie harmonizacji niektórych przepisów socjalnych odnoszących się do transportu drogowego (Dz.Urz. UE L 60, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie nr 910/2014	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257, s. 73)
rozporządzenie 2016/403	– rozporządzenie Komisji (UE) 2016/403 z 18.03.2016 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1071/2009 w odniesieniu do klasyfikacji poważnych naruszeń przepisów unijnych, które mogą prowadzić do utraty dobrej reputacji przez przewoźnika drogowego, oraz zmieniające załącznik III do dyrektywy 2006/22/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE L 74, s. 8)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
u.d.p.	– ustawa z 21.03.1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.)
u.i.d.p.	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 346 ze zm.)
u.k.a.s.	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)

u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 15.12.2016 r.	– ustawa z 15.12.2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 88)
ustawa nowelizująca z 7.04.2017 r.	– ustawa z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935)
ustawa o SENT	– ustawa z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 859)
ustawa STIR	– ustawa z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491 ze zm.)
u.t.d.	– ustawa z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2140 ze zm.)

## II. Nazwy instytucji

KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIR	– Krajowa Izba Rozliczeniowa S.A.
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KNF	– Komisja Nadzoru Finansowego
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NUCS	– Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego
SN	– Sąd Najwyższy
STIR	– System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
UE	– Unia Europejska
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

## III. Czasopisma, publikatory i inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
Legalis	– system informacji prawnej Legalis
LEX	– system informacji prawnej LEX
LexisNexis	– system informacji prawnej LexisNexis
M.P.	– Monitor Polski
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

---

ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSAB	– Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej
OSNAPiUS	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
OSN(K)	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A
OTK-ZU	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
VAT	– podatek od towarów i usług
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

## WSTĘP

Prezentowana praca dotyczy problematyki związanej z nakładaniem kar pieniężnych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Dokonując przeglądu literatury z analizowanego zakresu, można stwierdzić, że brak jest opracowań, które kompleksowo przedstawiałyby kwestie związane z nakładaniem kar pieniężnych przez organy KAS.

Analiza uregulowań prawnych regulujących kwestie związane z nakładaniem kar pieniężnych przez organy administracji skarbowej jest niezwykle istotna, w tych bowiem sprawach następuje ingerencja organów władzy państwowej w prawa i wolności (w tym w wolność działalności gospodarczej). Ingerencja ta musi być proporcjonalna i nałożenie sankcji musi podlegać sądowej kontroli<sup>1</sup>.

Administracyjne kary pieniężne stanowią środki mające na celu mobilizowanie podmiotów do terminowego i prawidłowego wykonywania obowiązków na rzecz państwa. Kary te, stosowane automatycznie z mocy ustawy, mają przede wszystkim znaczenie prewencyjne. Przez zapowiedź negatywnych konsekwencji, jakie nastąpią w wypadku naruszenia obowiązków określonych w ustawie albo w decyzji administracyjnej, motywują adresatów do wykonywania ustawowych obowiązków. Podstawą zastosowania tego typu kar jest samo obiektywne naruszenie prawa. Tym samym administracyjna kara pieniężna nie jest wyłącznie represją za naruszenie prawa, ale przede wszystkim stanowi środek przymusu, który ma służyć zapewnieniu wykonywania obowiązków wobec państwa, a organ administracyjny musi posiadać skuteczne środki, które skłonią adresatów norm do oczekiwanego zachowania w sferach uznanych za szczególnie istotne<sup>2</sup>.

W swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał prawną dopuszczalność sankcjonowania przez ustawodawcę naruszeń różnych przepisów prawa poprzez nakładanie przez organy administracji administracyjnych kar pieniężnych. Trybunał Konstytucyjny przyznawał również ustawo-

---

<sup>1</sup> Wyrok TK z 15.01.2007 r., P 19/06, OTK-A 2007/1, poz. 2, pkt III.4.

<sup>2</sup> Wyrok TK z 25.03.2010 r., P 9/08, OTK-A 2010/3, poz. 26.

dawcy bardzo szeroki margines swobody w ustalaniu czynów podlegających karze pieniężnej oraz w kształtowaniu poszczególnych elementów struktury prawnej kary pieniężnej. W tym kontekście Trybunał podkreślał, że wolności i prawa konstytucyjnie gwarantowane nie mogą usprawiedliwiać naruszeń prawa ani zwalniać z odpowiedzialności z tym związanej. Na prawa i wolności mogą powoływać się przede wszystkim ci, którzy działają w aksjologicznych ramach tych wolności. Nikt nie może czerpać korzyści z okoliczności naruszenia prawa i dopuszczalnych granic wolności<sup>3</sup>. Za naruszanie przez poszczególne jednostki przepisów prawa ustawodawca może wprowadzać różnego rodzaju sankcje i dolegliwości (np. sankcje karne, karno-wykroczeniowe, administracyjne, cywilne), przy czym zdaniem Trybunału Konstytucyjnego akurat administracyjna kara pieniężna jest środkiem „zdecydowanie mniej dolegliwym” niż kara wymierzona przez sąd w wyniku skazania sprawcy w procesie karnym, zwłaszcza w zakresie skutków prawnych skazania<sup>4</sup>.

Układ pracy został podporządkowany tematowi. Rozprawa składa się z dziewięciu rozdziałów. W rozdziale pierwszym zostały przedstawione i przeanalizowane rola i zadania organów KAS w zakresie nakładania kar pieniężnych. Rozdział drugi jest poświęcony karom pieniężnym i karom porządkowym w Ordynacji podatkowej, a także w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Przeanalizowano w nim w szczególności różnice między karami porządkowymi a pieniężnymi. Rozdział trzeci zawiera omówienie regulacji prawnych związanych z nakładaniem sankcji pieniężnych związanych z realizacją jednego z kluczowych zadań KAS, tj. kontroli legalnie prowadzonej działalności w zakresie gier hazardowych i zwalczaniem nielegalnego hazardu. Przedstawiono w nim problematykę nakładania kar pieniężnych przez organy KAS na podstawie ustawy o grach hazardowych. W rozdziale piątym i szóstym przedstawiono kwestie związane z nakładaniem kar pieniężnych za naruszenia przepisów prawa ujawnione w trakcie kontroli drogowej przez funkcjonariuszy celno-skarbowych, tj. kary pieniężne na podstawie ustawy o transporcie drogowym oraz kary pieniężne wymierzone za przejazd po drogach publicznych pojazdów nienormatywnych bez zezwolenia na przejazd pojazdu nienormatywnego odpowiedniej kategorii lub niezgodnie z warunkami określonymi dla tego zezwolenia. Zbliżoną do powyższych rozdziałów tematykę kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów omówiono w rozdziale czwartym. W rozdziale siódmym przedstawiono zasady nakładania kar pieniężnych w postaci dodatkowego zobowiązania pieniężnego w ustawie o podatku od towarów i usług – art. 112b i 112c tej ustawy. W rozdziale ósmym poruszono kwestie dotyczące zaskarżenia decyzji o nałożeniu kary pieniężnej do sądu administracyjnego. Problematyka zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karnej w przypadku kar nakładanych przez organy została omówiona w ostatnim rozdziale, który stanowi podsumowanie publikacji. Rozprawę zamyka

<sup>3</sup> Wyrok TK z 4.07.2002 r., P 12/01, OTK-A 2002/4, poz. 50.

<sup>4</sup> Wyrok TK z 15.01.2007 r., P 19/06, OTK-A 2007/1, poz. 2, pkt III.5.

bibliografia polskich i zagranicznych pozycji książkowych, artykułów i innych opracowań z zakresu omawianej problematyki.

Należy podkreślić, że niniejsza praca jest pierwszą w sposób bardzo szeroki przedstawiającą kwestie związane z instytucją prawną odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej. Odstąpienie od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej jest przejawem odejścia ustawodawcy od konstrukcji administracyjnej odpowiedzialności obiektywnej za naruszenie prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku (naruszeniu zakazu) o charakterze administracyjnym. Istotą odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej jest bowiem nienakładanie tej kary, mimo że doszło do naruszenia prawa przez obowiązane (adresata zakazu)<sup>5</sup>.

W tym kontekście w poszczególnych rozdziałach przedstawiono orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące możliwości odstąpienia od wymierzenia kary pieniężnej przez organy KAS nie tylko na podstawie przepisów zawartych w ustawach szczególnych, ale obszernie zostały omówione również kwestie związane z możliwością stosowania przez organy KAS przepisów działu IVa k.p.a. dotyczących administracyjnych kar pieniężnych.

Warto w tym miejscu wskazać, że nakładanie kar pieniężnych przez organy KAS, a szerzej przez wszystkie organy władzy państwowej, uległo istotnej zmianie w związku wejściem w życie 1.06.2017 r. nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego. Zmiana w tym Kodeksie<sup>6</sup> dotycząca kar pieniężnych zmierzała do zapewnienia adekwatności administracyjnych kar pieniężnych do zaistniałych przypadków naruszenia prawa. Celem zmian było uregulowanie ogólnych dyrektyw wymiaru kar, przesłanek odstąpienia od nałożenia kary, terminów przedawnienia nałożenia i egzekucji kary oraz warunków udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych.

Problematyka kar pieniężnych oraz prawa regulującego tę sferę działalności państwa budziła zawsze zainteresowanie zarówno prawników, pracowników administracji publicznej, jak i praktyków życia gospodarczego.

W naszej ocenie książka będzie stanowić niezbędną pomoc w poznaniu zagadnień dotyczących administracyjnych kar pieniężnych nakładanych przez organy KAS. Mamy nadzieję, że przejrzysty układ książki oraz przystępny język opracowania ułatwią wszystkim Czytelnikom poruszanie się w skomplikowanej materii kar pieniężnych nakładanych przez organy KAS oraz w gąszczu przepisów prawnych regulujących tę materię.

<sup>5</sup> Zob. wyrok WSA w Warszawie z 13.02.2020 r., VI SA/Wa 2339/19, LEX nr 2958387.

<sup>6</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 1183.



## Rozdział 1

# ROLA I ZADANIA ORGANÓW KAS W ZAKRESIE NAKLADANIA KAR PIENIĘŻNYCH

## 1. Uwagi wstępne

Krajowa Administracja Skarbowa powstała 1.03.2017 r. w wyniku reformy dotychczasowej administracji skarbowej. W miejsce dotychczas funkcjonującej służby celnej, administracji podatkowej i organów kontroli skarbowej powstała jednolita struktura pod nazwą KAS. Głównym celem KAS jest walka z przestępczością skarbową, w tym m.in. wyłudzeniami VAT. Nowe regulacje dotyczące prowadzenia kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego przez naczelnika urzędu celno-skarbowego znacząco różnią się od dotychczasowych norm rządzących kontrolą podatkową oraz postępowaniem podatkowym, które prowadził naczelnik urzędu skarbowego, czy też kontrolą skarbową prowadzoną przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 2 u.k.a.s. KAS to wyspecjalizowana administracja rządowa, której powierzono zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa, a także ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, dodatkowo zapewniająca obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych<sup>1</sup>.

Katalog zadań KAS określony w art. 2 u.k.a.s. ma charakter otwarty, albowiem odrębne przepisy mogą nakładać na organy KAS obowiązek wykonywania kolejnych zadań. Są one w praktyce realizowane przez organy KAS i obsługujące je jednostki organizacyjne. W praktyce KAS większość swoich zadań wykonuje poprzez prowa-

---

<sup>1</sup> D. Zalewski [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018, s. 4 i n.

dzenie postępowań podatkowych i kontroli celno-skarbowych w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych.

Istotnym narzędziem, które ma umożliwić organom KAS realizację ich zadań ustawowych, wynikających zarówno z samej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jak i ustaw szczególnych, jest możliwość nakładania przez organy KAS kar porządkowych i pieniężnych. Kary tego rodzaju organy KAS mogą nakładać za:

- uniemożliwianie czy też utrudnianie ustawowych obowiązków związanych z prowadzeniem kontroli podatkowej, postępowania podatkowego (art. 262 o.p.) czy też kontroli celno-skarbowej, (art. 72 w zw. z art. 94 u.k.a.s.);
- nieudzielanie informacji przez podatników i kontrolowanych (art. 45 u.k.a.s.) czy też nieudzielanie informacji przez banki i inne określone instytucje finansowe (art. 119zzh–119zzk o.p.);
- oszustwa podatkowe w zakresie VAT (art. 112b i 112c u.p.t.u.);
- urządzenie gier hazardowych bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia (art. 89 ust. 1 pkt 1 u.g.h.);
- naruszenie przepisów prawa o ruchu drogowym w zakresie zezwoleń na przewóz i dopuszczalnego nacisku osi pojazdu na drogę (art. 140ab ust. 1 w zw. z art. 140aa ust. 1 p.r.d.);
- popełnione delikty administracyjne określone w ustawie o transporcie drogowym związane z naruszeniem obowiązków lub warunków przewozu drogowego oraz rodzajem podmiotu, który dopuścił się tego naruszenia (rozdział 11 u.t.d.);
- naruszenie obowiązków związanych z drogowym i kolejowym przewozem towarów oraz z obrotem paliwami opałowymi określonych w ustawie o SENT (art. 5 ust. 1 albo art. 6 ust. 1 tej ustawy).

## 2. Zadania szczegółowe KAS

Zadania organów KAS zostały uszczegółowione przez ich wyliczenie w obszernym katalogu ustawowym (art. 2 ust. 1 pkt 1–21 u.k.a.s.), które w większości przypadków są powtórzeniem tych wykonywanych dotychczas przez organy: podatkowe, celne i kontroli skarbowej. Z tego powodu KAS stanowi ujednoliconą skarbową administrację rządową, która dotychczas funkcjonowała w formie trzech odrębnych pionów podległych ministrowi właściwemu w sprawach finansów publicznych, czyli administracji podatkowej, administracji celnej i kontroli skarbowej.

Po 1.03.2017 r. katalog ten został jednak poszerzony o nowe powinności, dotąd niewykonywane przez służby podatkowe i celne, a polegające np. na rozpoznawaniu, zapobieganiu, wykrywaniu i ściganiu sprawców niektórych przestępstw karnych i karnych skarbowych, enumeratywnie wyliczonych w odpowiednich przepisach.

## 2.1. Zadania w zakresie realizacji dochodów publicznych

Podstawowe i bez wątpienia najważniejsze zadanie KAS, tak jak do tej pory było ono zasadniczym obowiązkiem administracji podatkowej, jest związane z realizacją dochodów publicznych, a więc jest nim zapewnienie państwu wpłat dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, nakładanych na podstawie odrębnych przepisów (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.), a także realizacja dochodów z należności celnych i innych opłat związanych z przywozem oraz wywozem towarów (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.a.s.). Wyjątkiem są podatki i należności budżetowe, w zakresie których właściwe są inne organy, np. gminy.

Wykonywanie tych zadań zostało w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej powierzone organom podatkowym I instancji (naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych), które są odpowiedzialne za ustalanie, określanie, pobór i egzekucję tych należności, w tym poprzez wykonywanie kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej.

Naczelnik urzędu celno-skarbowego realizuje powyższe zadanie poprzez prowadzenie kontroli celno-skarbowej, której będą podlegać podmioty obowiązane do przestrzegania przepisów prawa w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 i 2, zwane dalej kontrolowanymi (art. 57 u.k.a.s.). Zakres przedmiotowy tej kontroli zgodnie z art. 54 ust. 1 u.k.a.s. będzie obejmował przestrzeganie przepisów:

- 1) prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.;
- 2) prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- 3) regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie o grach hazardowych, oraz dotyczących zgodności tej działalności z udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem;
- 4) w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych;
- 5) prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej;
- 6) dotyczących innych przypadków szczegółowo wymienionych w art. 54 ust. 2 u.k.a.s., m.in. kontroli tej podlega rodzaj paliwa w zbiornikach pojazdów lub innych środków przewozowych.

Naczelnik urzędu skarbowego realizuje swoje zadania w zakresie KAS, określone szczegółowo w art. 28 u.k.a.s. (m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów; pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przy-

wozem i wywozem towarów), poprzez prowadzenie kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 281 § 2 o.p. celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Celem postępowania podatkowego jest wydanie decyzji podatkowej określającej zobowiązanie podatnika w prawidłowej wysokości, innej niż zadeklarowana.

Do dochodów podatkowych budżetu państwa zalicza się wpływy z:

- 1) podatku dochodowego od osób fizycznych i z podatku dochodowego od osób prawnych w części, w której odpowiednio do przepisów ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>2</sup> nie stanowią one dochodów gmin, powiatów i województw;
- 2) podatku od towarów i usług;
- 3) podatku akcyzowego;
- 4) podatku od gier;
- 5) podatku tonażowego;
- 6) podatku od wydobycia niektórych kopalin;
- 7) podatków zniesionych, które stanowiły przed ich zniesieniem dochody budżetu państwa.

Tak więc poza podatkami dochodowymi zalicza się do dochodów podatkowych budżetu państwa wpływy ze wszystkich obowiązujących w Polsce podatków poza tymi, które w art. 4 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zostały wyraźnie wskazane jako stanowiące źródła dochodów gmin. Ta sama ustawa określa, jaka część wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych przysługuje gminom, powiatom i województwom.

Niepodatkowymi dochodami budżetu państwa są opłaty w części, która zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowi dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, wszystkie dochody wskazane w art. 111 pkt 2–17 u.f.p.

Podatkami nie są również opłaty, o których mowa w art. 1 pkt 4–7 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>3</sup>, tj. opłata:

- 1) targowa,
- 2) miejscowa,
- 3) uzdrowiskowa,
- 4) od posiadania psów.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 23 ze zm.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.

## 2.2. Zadania wynikające z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej

Jako odrębny rodzaj dochodów budżetu państwa wskazano w art. 111 pkt 7 u.f.p. „dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej”. Ustawodawca nie wskazał definicji legalnej cła. Cła stanowią przykład daniny publicznej. Świadczenia te mają charakter pieniężny, nieodpłatny, przymusowy, bezzwrotny, obligatoryjny i ogólny, a ich uiszczanie wiąże się z obrotem towarowym z zagranicą<sup>4</sup>.

Polska jako państwo członkowskie unii celnej UE wobec krajów trzecich posługuje się Wspólną Taryfą Celną. Kwestie dotyczące poboru ceł reguluje art. 2 ust. 1 lit. a decyzji Rady 2014/335/UE z 26.05.2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej<sup>5</sup>.

Artykuł 2 ust. 1 lit. a stanowi, że do zapisywanych w budżecie ogólnym UE zasobów własnych zalicza się – jako jedno ze źródeł dochodów – wpływy z opłat, składek, kwot dodatkowych lub wyrównawczych, kwot lub czynników dodatkowych, ceł pobieranych na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej i innych ceł, które zostały lub zostaną ustanowione przez instytucje Unii w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi, ceł na produkty objęte nieobowiązującym już Traktatem ustanawiającym Europejską Wspólnotę Węgla i Stali, a także wkładów i innych opłat przewidzianych w ramach wspólnej organizacji rynków cukru.

Artykuł 2 ust. 3 decyzji 2014/335/UE stanowi, że państwa członkowskie zatrzymują – na poczet kosztów poboru – 20% kwot, o których mowa w ust. 1 lit. a. W tym zakresie pobrane kwoty stanowią dochody budżetu państwa, choć ewidencjonowane są w ten sposób, że całość wpływów z ceł zaliczana jest do dochodów budżetu państwa, a przekazywana do budżetu UE część, czyli 80% wpływów, ujmowana jest w wydatkach budżetu państwa<sup>6</sup>. Uprawnienia i obowiązki wynikające z wprowadzenia i wyprowadzenia z obszaru wspólnego Wspólnoty towarów w zakresie uzupełniającym przepisy prawa unijnego reguluje ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne<sup>7</sup>.

W praktyce rozliczenie wpływów z ceł jest ewidencjonowane w budżecie państwa w ten sposób, że całość wpływów z ceł zaliczana jest do dochodów budżetu państwa,

<sup>4</sup> Zob. B. Kucia-Guściora [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, s. 114.

<sup>5</sup> Dz.Urz. UE L 168, s. 105.

<sup>6</sup> Zob. W. Misiąg [w:] W. Misiąg, A. Nowak-Far, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 392–393.

<sup>7</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1382.

Publikacja stanowi kompendium wiedzy w zakresie problematyki wymierzania kar pieniężnych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej w przypadkach określonych m.in. w Ordynacji podatkowej, ustawie o grach hazardowych, ustawie o transporcie drogowym i ustawie o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów.

Omówione w publikacji zagadnienia dotyczą m.in.:

- organów określających kary, podstaw prawnych ich wymierzania, a także przesłanek miarowania kar i przedawnienia ich wymierzania;
- odwołania do organu II instancji oraz zaskarżenia decyzji o nałożeniu kary pieniężnej do sądu administracyjnego;
- zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karnej w przypadku kar nakładanych przez organy;
- instytucji prawnej odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej;
- dodatkowego zobowiązania pieniężnego w ustawie o VAT.

Opisaną tematykę uzupełnia analiza aktualnego orzecznictwa sądów krajowych i europejskich oraz poglądów doktryny w sprawach związanych z nakładaniem kar pieniężnych przez organy KAS, a także uwagi praktyczne, które pomagają zrozumieć i usystematyzować sporne zagadnienia oraz doprowadzić do ich rozwiązania.

Książka przeznaczona jest dla sędziów, adwokatów i radców prawnych, a także doradców podatkowych, którzy reprezentują przedsiębiorców przed organami KAS w postępowaniu administracyjnym i podatkowym oraz pracowników administracji, którzy stosują prawo regulujące nakładanie kar pieniężnych na podmioty gospodarcze. Zainteresuje również menedżerów i przedsiębiorców, szczególnie w branży transportowej i hazardowej. Książka może być lekturą uzupełniającą dla pracowników naukowych i studentów na kierunkach prawniczych i ekonomicznych.

**Marek Krawczak** – doktor nauk prawnych; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie; autor publikacji z zakresu prawa gospodarczego i podatkowego.

**Dariusz Zalewski** – doktor nauk prawnych; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (2012–2017) i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku (od 2017 r.); były wieloletni radca prawny; członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej; autor ponad stu publikacji z zakresu prawa podatkowego.



ISBN 978-83-8223-575-3



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45  
ZAMOWIENIA@WOLTERSCLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**