

---

# SANKCJE W PRAWIE PODATKOWYM

---

PAWEŁ MAJKA

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	26
2. Przymus prawny a sankcja prawna.....	27
2.1. Przymus prawny.....	27
2.2. Pojęcie sankcji prawnej.....	28
2.3. Przymus prawny a sankcja prawna .....	28
2.4. Problem intensywności przymusu prawnego .....	30
3. Uzasadnienie stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym.....	31
3.1. Przymus oraz sankcja w prawie podatkowym – wzajemny zakres pojęć .....	31
3.2. Przesłanki uzasadniające stosowanie przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym.....	33
3.3. Problem intensywności stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym .....	37
4. Sankcje podatkowe.....	39
4.1. Pojęcie sankcji podatkowej .....	39
4.2. Systematyka sankcji podatkowych .....	46
5. Elementy konstrukcji sankcji podatkowych.....	48
6. Charakterystyka sankcji podatkowych.....	52
6.1. Funkcje sankcji podatkowych .....	52
6.1.1. Funkcja represyjna .....	52
6.1.2. Funkcja prewencyjna.....	56
6.1.3. Funkcja odszkodowawcza.....	59
6.1.4. Funkcja fiskalna .....	61
7. Granice kształtowania sankcji podatkowych .....	62

7.1. Sankcje podatkowe a postanowienia Konstytucji RP .....	62
7.2. Sankcje podatkowe a prawo podatkowe międzynarodowe .....	65
7.2.1. Sankcje podatkowe a regulacje umów międzynarodowych.....	65
7.3 Sankcje podatkowe a prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej.....	70
8.    Funkcjonowanie sankcji podatkowych.....	75
8.1. Podmiotowy zakres stosowania sankcji podatkowych .....	75
8.2. Przedmiotowy zakres stosowania sankcji podatkowych .....	77
9.    Podsumowanie.....	79

## 1. WSTĘP

---

Sankcję prawną definiuje się najczęściej jako reakcję ze strony państwa na zachowanie sprzeczne z prawem, skutkującą ujemnymi następstwami dla naruszającego prawo. Dolegliwość, która jest nieodłącznym skutkiem zastosowania sankcji, powoduje, że problematyka sankcji jest jednym z zagadnień wywołujących liczne spory zarówno w doktrynie jak i praktyce stosowania prawa. Problematyka sankcji wywołuje szczególne kontrowersje w tych dziedzinach prawa, w których wymierzana dolegliwość jest związana z głęboką ingerencją w prawa szczególnie chronione, takie jak wolność czy własność. W tle stosowania sankcji pojawiają się wówczas zagadnienia związane z dopuszczalną ingerencją państwa w prawa jednostki, w tym m.in. problem zasadności rodzaju stosowanej sankcji, właściwego stopnia nasilenia dolegliwości, rodzaju procedury, w jakiej sankcje powinny być wymierzone oraz wyboru organu właściwego do ich stosowania. Prawo podatkowe stanowi gałąź prawa, w której powyższe zagadnienia nabierają szczególnej wagi ze względu na możliwość stosowania sankcji, których stopień dolegliwości może znacznie przekraczać uciążliwość sankcji innych gałęzi prawa.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza sankcji podatkowych w polskim prawie podatkowym, zmierzająca do zaproponowania przesłanek kształtowania rozwiązań, które mogą zostać wykorzystane do stworzenia skutecznego i racjonalnego systemu sankcji. W toku prowadzonej analizy podjęto próbę rozstrzygnięcia najważniejszych problemów związanych z charakterem prawnym sankcji podatkowych, w tym w szczególności uzasadnienia stosowania przymusu i sankcji w prawie podatkowym, konstrukcji sankcji podatkowych, przypisywanych im funkcji oraz zakresu

podmiotowego i przedmiotowego. Istotnym problemem poruszonym w opracowaniu jest także próba odnalezienia kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji podatkowych i karnych, którymi dotychczas kierował się ustawodawca oraz wskazanie ewentualnych kryteriów, które mogłyby znaleźć zastosowanie.

## 2. PRZYMUS PRAWNY A SANKCJA PRAWNA

---

### 2.1. PRZYMUS PRAWNY

---

Sytuacja przymusowa określana jest jako stan zachodzący wówczas, gdy istnieje konieczność podjęcia lub zaniechania czynności, z której niewykonaniem wiąże się pogorszenie własnej sytuacji, w stosunku do sytuacji jaka wytworzy się po wykonaniu lub zaniechaniu tej czynności<sup>1</sup>. Nie ulega wątpliwości konieczność posługiwania się przymusem prawnym polegająca na tworzeniu sytuacji przymusowych dla adresatów norm prawnych. W teorii prawa pojęcie przymusu prawnego występuje jednocześnie w dwóch znaczeniach<sup>2</sup>. Przymus prawny rozumiany jako działalność organów państwowych stosujących obowiązujące przepisy związane z przymusem określany jest jako przymus fizyczny. Z kolei oddziaływanie tych samych norm na psychikę adresatów mające na celu odstraszanie ich od naruszania prawa nazywane jest przymusem psychicznym. Jako czynnik skłaniający do przestrzegania prawa występuje więc tu nie tyle przymus, ile obawa przed skutkami jego zastosowania. Przedstawiony podział wskazuje, że zjawisko przymusu prawnego może być rozpatrywane na dwóch odrębnych płaszczyznach. Jakkolwiek obydwie płaszczyzny mają istotne znaczenie, racjonalny prawodawca zainteresowany będzie tym, by przymus „zadziałał” już na etapie psychiki adresata, odpowiednio kształtując jego motywację. Istotą tworzenia przymusu jest bowiem nie to, by obciążać siebie obowiązkiem działania represyjnego, lecz by skłonić adresata do wyznaczonego zachowania<sup>3</sup>. Przy takim założeniu przymus stanowi swoiste *ultima ratio*, działając na dwóch różnych poziomach. Działanie przymusu na psychikę uwidacznia się bowiem za każdym razem, gdy adresat normy, pod jego wpływem, wbrew woli zmodyfikuje własne zachowanie postępując zgodnie z normą. W sytuacji, gdy adresat postąpi niezgodnie z normą, przymus przybiera

---

<sup>1</sup> T. Kotarbiński, *O działaniu przymusowym* [w:] *Dzieła wszystkie. Prakseologia. Cz. I*, Ossolineum, Wrocław 1999, s. 34-35.

<sup>2</sup> Tak J. Śmiałowski, *Zagadnienie przymusu w prawie a struktura normy prawnej*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze* 1961, nr 8, s. 89-90.

<sup>3</sup> Cz. Znamierowski, *Rozważania wstępne do nauki o moralności i prawie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1967, s. 166.

postać faktyczną i przywraca stan przed naruszeniem, wynagradza straty, karze adresata bądź odstrasza od naruszenia prawa innych.

## 2.2. POJĘCIE SANKCJI PRAWNEJ

---

W teorii prawa instytucja sankcji jest przedmiotem badań prowadzonych na dwóch płaszczyznach. Pierwsza płaszczyzna dotyczy analizy budowy struktury normy prawnej. Niezależnie od przyjętych koncepcji budowy normy prawnej sankcja pełni w nich zawsze rolę tego elementu, który określa konsekwencje, jakie nastąpią w sytuacji, gdy adresat zachowa się niezgodnie z normą<sup>4</sup>. Problematykę sankcji analizuje się również wyłącznie na płaszczyźnie semantycznej, nie nawiązując do struktury normy. W ujęciu teorii prawa sankcję definiuje się najogólniej jako zapowiedź reakcji (ujęcie normatywne) lub reakcję ze strony państwa (ujęcie realne) na zachowanie sprzeczne z normą prawną, skutkującą ujemnymi następstwami (dolegliwościami, przykrościami, złem) dla naruszającego normę<sup>5</sup>.

Z uwagi na to, że w prowadzonych rozważaniach odwoływanie się do schematu budowy normy prawnej jest zbędne, w tym miejscu pominięte zostanie przedstawienie roli sankcji w jej strukturze. Dla celów prowadzonych rozważań zasadne będzie natomiast przyjęcie językowej definicji sankcji nie nawiązujące do budowy normy.

## 2.3. PRZYMUS PRAWNY A SANKCJA PRAWNA

---

Zakres pojęć przymusu prawnego oraz sankcji prawnej wywołuje wątpliwość co do wzajemnej zależności pomiędzy tymi pojęciami. Zgodnie z przedstawioną wyżej definicją, cechą

<sup>4</sup> Zob. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986, s. 344-347; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2006, s. 57.

<sup>5</sup> Zob. M. Borucka-Arctowa, Jan Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 1997, s. 76; W. Dziedziak, *Sankcje prawne i moralne. Studium teoretycznoprawne*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 1999, s. 44; L. Dziewięcka-Bokun, *Sankcja prawna w prawie administracyjnym*, Acta Univesitatis Wratislaviensis. Prawo XXXVI, nr 169, s. 43-44; S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1971, s. 90; M. Smółka, *Pojęcie i rodzaje sankcji prawnych*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 1979, s. 285; J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do nauk prawnych*, Wydawnictwo „Ars boni et aequi”, Poznań 1994, s. 40; W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *op. cit.*, s. 269; M. Lewicki, *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, Państwo i Prawo 2002, nr 7-8, s. 67; E. Kustra, *Wstęp do nauk o państwie i prawie*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997, s. 83; J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 1993, s. 29; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 91.

charakterystyczną sankcji prawnej jest to, że stosuje się za zachowanie sprzeczne z normą. Jednocześnie możliwe są rozwiązania prawne, w których przymus występuje wyłącznie w swej postaci fizycznej i stosowany jest pomimo braku naruszenia norm prawnych. Jako przykład takich rozwiązań można podać środki związane z przymusem procesowym (np. tymczasowe aresztowanie) oraz środki zabezpieczające (np. obowiązek poddania się badaniom lekarskim)<sup>6</sup>. W wypadku wymienionych środków stosowany jest zatem przymus o charakterze prawnym, ponieważ występuje element pogorszenia sytuacji poszczególnych osób, który z uwagi na brak naruszenia przez nich normy prawnej (ewentualnie brak ustalenia tego faktu na etapie stosownia przymusu) pozbawiony jest cech sankcji<sup>7</sup>.

Kolejnym problemem jest ustalenie, czy z każdą sankcją prawną związany jest element przymusu. Rozwiązanie tego problemu faktycznie zależy od tego, jak szeroko wytyczany jest zakres sankcji prawnych. Jeżeli bowiem stanąć na stanowisku, że do sankcji prawnych zaliczana jest sankcja nieważności określonej czynności, to skutkuje to przyjęciem, że w wypadku tej sankcji nie występuje przymus prawny<sup>8</sup>. W sytuacji wykluczenia nieważności czynności związanej z nieprawidłowym wykonaniem normy z grupy sankcji prawnych, należy natomiast uznać, że z każdą sankcją związany jest element przymusu, co najmniej w jego postaci psychicznej<sup>9</sup>. Analogiczna sytuacja występuje w związku z sankcją egzekucji. Jeżeli bowiem egzekucja przywraca jedynie właściwy stan, to obiektywnie nie jest to związane z ujemnymi następstwami dla naruszających normy. Problem klasyfikacji egzekucji jest różnie postrzegany w poszczególnych dogmatykach<sup>10</sup>.

Reasumując, w ujęciu teoretycznoprawnym stosunek zachodzący pomiędzy sankcją a przymusem prawnym zależy od przyjętego stanowiska związanego z zakresem sankcji. Przy założeniu istnienia sankcji nieważności zależność przymus prawny–sankcja prawna przedstawia się jako wzajemne krzyżowanie się tych pojęć. Z kolei w sytuacji uznania nieistnienia sankcji nieważności należałoby stwierdzić, że pojęcie „sankcja prawna” ma węższy zakres, zawierając się całkowicie w przymusie prawnym.

<sup>6</sup> A. Gryniuk, *Sankcja prawna a przymus prawny* [w:] *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, red. G. Skąpska, Wydawnictwo „A. Marszałek”, Kraków 1992, s. 100-101; J. Śmiałowski, *Pojęcie i analiza sankcji prawnej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze 1962, nr 9, s. 279.

<sup>7</sup> W. Dziedziak, *Sankcje prawne i moralne... op. cit.*, s. 144; A. Gryniuk, *Sankcja prawna... op. cit.*, 100-101; W. Lang, *Prawo i moralność*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1989, s. 71-72; R. Tokarczyk, *Przymus a prawo* [w:] *Ze sztandarem prawa przez świat. Księga dedykowana Prof. W. J. Wagnerowi von Igelgrund*, red. K. Motyka, R. Tokarczyk, Wydawnictwo Zakamycze, Kraków 2002, s. 454.

<sup>8</sup> A. Gryniuk, *Sankcja prawna... op. cit.*, s. 100.

<sup>9</sup> R. Tokarczyk, *op. cit.*, s. 447.

<sup>10</sup> Zob. A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium socjologiczno-prawne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 1994, s. 44 i 136.

## 2.4. PROBLEM INTENSYWNOŚCI PRZYMUSU PRAWNEGO

---

Z kwestią przymusu prawnego wiąże się wymagająca zasygnalizowania zależność występująca pomiędzy intensywnością stosowania przymusu a przestrzeganiem prawa. Inaczej ujmując problem, istotne jest ustalenie, czy nasilenie przymusu prawnego powoduje zwiększenie jego skuteczności.

Generalnie sformułować można regułę o charakterze prakseologicznym, zgodnie z którą oddziaływanie przymusem jest skuteczne, pod warunkiem że zachowanie, którego żąda się od osoby przymuszanej, jest dla niej związane z mniejszymi dolegliwościami niż zachowanie, któremu przeciwdziała zmuszający<sup>11</sup>. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że z perspektywy podmiotu znajdującego się w sytuacji przymusowej zarówno skutki zachowania zgodnego jak i niezgodnego ze wskazanym w normie są niekorzystne<sup>12</sup>. Uzupełniając tę dyrektywę prakseologiczną w odniesieniu do prawa, należy zatem stwierdzić, że kwestia ważenia przez adresata normy stopnia ewentualnej uciążliwości uwarunkowana jest licznymi czynnikami. Czynniki te mają charakter zarówno subiektywny (np. inteligencja, wykształcenie, osobowość adresata) jak i obiektywny (np. realność przymusu lub szybkość realizacji dolegliwości, autorytet prawodawcy)<sup>13</sup>.

Odwołując się do powyższej dyrektywy, nie wydaje się słuszne twierdzenie, że operowanie odpowiednio intensywnym przymusem zawsze powoduje zwiększenie skuteczności prawa. Uznanie słuszności takiego twierdzenia musiałoby skutkować przyjęciem, że najprostszym sposobem zagwarantowania skutecznego prawa jest wprowadzenie dotkliwych represji za każde naruszenie normy. Tymczasem wadliwość takiego rozumowania potwierdzona jest empirycznie nieskutecznością represyjnego prawa ustanowionego w systemach totalitarnych lub przez władzę z brakiem autorytetu, związaną często z manifestacją jego naruszania<sup>14</sup>. Posługując się przymusem zmierzającym do zapewnienia skutecznego prawa, w zakresie jego intensywności prawodawca powinien uwzględniać to, że skuteczność prawa ograniczać będą liczne czynniki. Intensywność przymusu przestaje bowiem mieć jakiegokolwiek znaczenie m.in. w sytuacjach nadzwyczajnych oraz po przekroczeniu progu skutkującego uznaniem przez adresatów przymusu za niesłuszny czy

---

<sup>11</sup> Z. Ziemiński, *Podstawowe problemy prawoznawstwa*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1980, s. 442.

<sup>12</sup> M. Smółka, *Pojęcie i rodzaje sankcji... op. cit.*, s. 80.

<sup>13</sup> J. Niesiołowski, R. Paszkiewicz, *Zagadnienie przymusu w prawie*, Państwo i Prawo 1989, nr 10, s. 58; M. Granat, *Przymus i autorytet w pojmowaniu i realizacji władzy*, Annales UMCS. Sectio G 1980 vol. XXVII, nr 15, s. 247 i n.

<sup>14</sup> Z. Ziemiński, *Podstawowe problemy... op. cit.*, s. 447; M. Smółka, *Spoleczne działanie sankcji prawnej*, Annales UMCS Sectio G 1975, nr 7, s. 87.

niesprawiedliwy<sup>15</sup>. Pomimo tego, że przymus stanowi współcześnie podstawowy środek zapewnienia skuteczności prawa<sup>16</sup>, istotne są zatem instrumenty nieoparte na jego stosowaniu.

Z intensywnością przymusu wiąże się problem represyjności prawa. Jako miarę represyjności podaje się stosunek prawa do wartości akceptowanych przez społeczeństwo oraz stopień społecznej akceptacji środków przymusu<sup>17</sup>. Założyć należy, że prawo operujące przymusem w stopniu kwalifikującym je jako represyjne (karzące za naruszenie akceptowanych wartości oraz przy użyciu nieakceptowanych środków) będzie w dłuższej perspektywie czasu coraz mniej skuteczne. W doktrynie podnosi się, że wymierzane dolegliwości muszą pozostawać w odpowiedniej proporcji do korzyści, jaką jednostka lub społeczeństwo mają odnieść<sup>18</sup>. Należy dodać, że w socjologii prawa sformułowano „dyrektywę rozważnego operowania sankcją”, która wychodzi z założenia, że im częściej prawodawca operuje przymusem, tym częściej, obok zamierzonych, wywołuje niezamierzone skutki negatywne<sup>19</sup>.

### 3. UZASADNIENIE STOSOWANIA PRZYMUSU ORAZ SANKCJI W PRAWIE PODATKOWYM

---

#### 3.1. PRZYMUS ORAZ SANKCJA W PRAWIE PODATKOWYM – WZAJEMNY ZAKRES POJĘĆ

---

Wykonanie obowiązków obciążających podmioty zobowiązane w stosunku podatkowym gwarantowane jest przez zastosowanie instytucji prawnych wynikających zarówno z prawa podatkowego, jak i norm innych gałęzi prawa. Doktryna w tym względzie opracowała szczegółowy katalog szeroko rozumianych sankcji, jakimi operują normy prawa podatkowego, określając ich mianem faktycznie każdą instytucję związaną z konsekwencjami naruszenia prawa<sup>20</sup>. Rozumienie jako sankcji instytucji obejmującej wszystkie środki zawierające się w przedstawionym katalogu jest

<sup>15</sup> A. Podgórecki, *Zarys socjologii prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1971, s. 464-465.

<sup>16</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, *op. cit.*, s. 31; W. Lang, *op. cit.*, s. 69; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Wydawnictwo „Ars boni et aequi”, Poznań 1997, s. 207.

<sup>17</sup> A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium... op. cit.*, s. 154.

<sup>18</sup> Z. Kmieciak, *Skuteczność regulacji administracyjnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1994, s. 54.

<sup>19</sup> A. Podgórecki, *Założenia polityki prawa. Metodologia pracy legislacyjnej i kodyfikacyjnej*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1957, s. 104-107.

<sup>20</sup> Zob. J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga ku czci Prof. A. Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa finansowego*, red. B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1998, s. 157.

jednak nieprzydatne do celów prowadzonych badań. Tradycyjne ujęcie sankcji jako sankcji nieważności, egzekucyjnej oraz karnej, które sprawdza się na gruncie ogólnej teorii prawa ma bowiem ograniczoną użyteczność w badaniach prowadzonych w ramach poszczególnych dogmatyk. Decyduje o tym przede wszystkim wysoki stopień zróżnicowania tych instytucji oraz to, że sankcje te wywodzą się z różnych gałęzi prawa. W dalszej analizie należy skupić się zatem wyłącznie na sankcjach właściwych dla prawa podatkowego.

Samo prawo podatkowe posługuje się liczną i różnorodną grupą środków, które w zależności od przyjętych założeń, można określać jako sankcje lub instytucje związane z przymusem. Analiza instytucji prawnych związanych z przymusem, właściwych wyłącznie dla prawa podatkowego wskazuje, że dla potrzeb prowadzonych badań użyteczna będzie koncepcja uznająca, iż stosunek zakresów znaczeń pojęć przymusu i sankcji przedstawia się jako dwa odrębne zbiory posiadające część wspólną.

Założenie takie opiera się przede wszystkim na stwierdzeniu występowania sytuacji, w których z uwagi na naruszenie norm prawnych stosowany jest przymus co do zasady pozbawiony cech sankcji. Sytuacja taka ma miejsce głównie w przypadku stosowania egzekucji administracyjnej w związku z niewykonaniem obowiązku ciążącego na podmiocie zobowiązanym w stosunku podatkowym. Jeżeli bowiem założyć, że głównym celem prowadzonej egzekucji jest przywrócenie stanu sprzed dokonanych naruszeń po to, by zaspokoić interes wierzyciela podatkowego, to nie sposób dostrzec w tym działaniu elementu dolegliwości. Prowadzenie egzekucji jest jednak zawsze związane z wykorzystywaniem przymusu przez organ reprezentujący interes wierzyciela.

Możliwa jest również sytuacja, w której za naruszenie normy stosowane są środki pozbawione cechy przymusu, lecz ściśle związane z zawierającą element dolegliwości sankcją. Przykładem takiej instytucji jest pozbawienie podmiotu zobowiązanego uprawnień (np. prawa do korzystania z preferencyjnej formy opodatkowania), jeżeli nie dotrzymuje określonych przepisami prawa warunków.

W takiej sytuacji nie występuje element przymusu, lecz z uwagi na naruszenie prawa sytuacja prawna zobowiązanego zostaje zmieniona na mniej korzystną.

W prawie podatkowym występują także instytucje prawne, które oparte są na przymusie zawierającym element sankcji. Jako przykład takich instytucji należy podać dodatkowe obowiązki nakładane na podatnika w związku z naruszeniem normy.

Powyższy sposób postrzegania zależności przymus–sankcja jest odmienny od przyjmowanego w teorii prawa oraz w prawie cywilnym i karnym z uwagi na wąski sposób rozumienia sankcji prawnej. Jest on jednak zgodny z intuicyjnym znaczeniem przymusu i sankcji prawnych oraz wydaje się właściwy dla potrzeb analizy sankcji podatkowych.



### 3.2. PRZESŁANKI UZASADNIAJĄCE STOSOWANIE PRZYMUSU ORAZ SANKCJI W PRAWIE PODATKOWYM

---

Pozornie może wydawać się, że uzasadnianie konieczności stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym stanowi rozwiązywanie problemu, na który odpowiedź jest powszechnie znana. Rozważań na ten temat nie można jednak zakończyć stwierdzeniem, że charakter prawa podatkowego w sposób oczywisty wskazuje, iż dla zapewnienia skuteczności jego norm wymagane jest stosowanie przymusu. W szczególności nie jest bowiem możliwe wskazanie *in abstracto*, które z czynników w sposób jednoznaczny przyczyniają się do podniesienia skuteczności prawa. Przymus prawny ze względu na ingerencję w stosunki społeczne powinien natomiast działać na zasadzie *ultima ratio*. Rozwijając powyższą tezę, za zasadne należy uznać twierdzenie, że im głębiej regulacje konkretnej gałęzi prawa ze swej istoty ingerują w stosunki społeczne, tym bardziej uzasadnione wydaje się wykorzystywanie przymusu oraz sankcji. Nie sposób zakładać bowiem *a priori* skuteczność regulacji prawnych, które poprzez nakazanie adresatom zachowania sprzecznego z ich wolą, głęboko ingerują w sferę „naturalnych” stosunków społecznych, a ich realizacja nie jest przy tym gwarantowana przez przymus. Nie wyklucza to oczywiście sytuacji przestrzegania takich norm np. w związku z odpowiednim uzasadnieniem ich obowiązywania w świadomości adresatów lub obawą przed sankcjami pozaprawnymi<sup>21</sup>. Bez względu na skuteczne oddziaływanie innych czynników wpływających na przestrzeganie prawa, konieczność wykorzystania przymusu i sankcji narastać będzie jednak wraz z „uciążliwością” obowiązków nakładanych regulacjami prawnymi.

W doktrynie opracowano szczegółowy katalog cech wyróżniających prawo podatkowe, które należy wykorzystać przy uzasadnianiu konieczności stosowania przymusu oraz sankcji<sup>22</sup>.

Pierwszą istotną cechą prawa podatkowego, która może uzasadniać wykorzystanie przymusu prawnego oraz sankcji, jest jego ingerencyjność. Cecha ta wynika z treści stosunku podatkowoprawnego, którą jest obowiązek zapłaty podatku oraz wykonania obowiązków instrumentalnych związanych z zapłatą. Jednocześnie obowiązki te mają swoje źródło nie w woli stron stosunku prawnego, lecz wynikają wyłącznie z norm prawnych, które wskazują sytuacje wywołujące

---

<sup>21</sup> Jakkolwiek w doktrynie podnosi się niejednoznaczność rolę sankcji rozsianych w gwarantowaniu wykonania norm podatkowych (zob. A. Gomułowicz, *Mentalność i moralność podatkowa*, Glosa 1995, nr 3, s. 1). Wskazać należy także, że w doktrynie prawa włoskiego, ustalono opierając się m.in. na badaniach empirycznych, że w wypadku norm prawa podatkowego sankcje o charakterze religijnym, etycznym i społecznym ze strony dużych grup społecznych mają niską skuteczność (zob. M. Leccisotti, P. Pistone, *Sanzioni tributarie e condoni alla luce dell'esperienza italiana* [w:] *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario – Livro 2 A Criminalizacao das Infracoões Fiscais*, AFP, Lisboa 1998, s. 515-516).

<sup>22</sup> Dalsza charakterystyka kolejnych cech prawa podatkowego przyjęta za: B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2003, s. 149-156.

obowiązek, jego kształt oraz precyzują sposób wykonania. Jeżeli zatem regulacje prawa podatkowego obejmują stosunki prawne, w których jedna ze stron jest obciążona wynikającym z mocy prawa obowiązkiem świadczenia na rzecz związku publicznoprawnego, to ma ono wyraźnie ingerencyjny charakter. Poprzez normy prawa podatkowego państwo ingeruje bowiem w sferę majątkowych stosunków społecznych. Ingerencyjność wynika bezpośrednio ze skutku, jaki wywołuje spełnienie świadczenia podatkowego, polegające na legalnym odebraniu obywatelom własności na rzecz związku publicznego (dokonanie przewłaszczenia środków pieniężnych)<sup>23</sup>. Cecha ingerencyjności prawa podatkowego skutkuje koniecznością szczególnych sposobów zagwarantowania wykonania nałożonych obowiązków. Należy bowiem stwierdzić, że każdorazowa (w tym również legalna) ingerencja w najważniejsze i szczególnie chronione prawo, jakim jest własność, z reguły wywoła naturalny opór podmiotu pozbawianego istotnego dla niego dobra. Wymagane będzie zatem, by skuteczne wykonanie z założenia ingerencyjnych norm, oparte było (przynajmniej na zasadzie *ultima ratio*) na wykorzystaniu instytucji opartych na przymusie prawnym oraz sankcji prawnej.

Kolejną istotną cechą prawa podatkowego jest rozbieżność interesów stron stosunku podatkowego. Rozbieżność interesów stron spowodowana jest treścią stosunku podatkowoprawnego stanowiącego obowiązek uiszczenia podatku, który na tle pozostałych świadczeń wykazuje daleko idącą specyfikę. W szczególności cechy nieodpłatności świadczenia podatkowego (związana z brakiem świadczenia wzajemnego ze strony związku publicznoprawnego), jednostronnego ustalania (odnoszącej się do określania wysokości świadczenia) oraz bezzwrotności wpłaconej kwoty, z punktu widzenia interesu ekonomicznego skutkują oceną norm prawa podatkowego jako sprzecznych z indywidualnym interesem podmiotu zobowiązanego do zapłaty. Dochodzi tu bowiem do konfliktu dwóch chronionych konstytucyjnie wartości: własności i wolności osobistej jednostki oraz powszechnego obowiązku łożenia na cel zbiorowy<sup>24</sup>. Wysoki stopień rozbieżności interesów stron stosunku prawnego w konsekwencji powoduje, że na tle ekonomicznym prawo podatkowe stanowi dziedzinę o charakterze konfliktogennym<sup>25</sup>. Na etapie stosowania prawa podatkowego w rozwiązywaniu konfliktu, jaki pojawia się na tle rozbieżnych interesów stron stosunku prawnego, tradycyjne sposoby związane z mediacją mają ograniczone zastosowanie. Jakkolwiek przepisy prawa przewidują stosowanie elementów negocjacyjnych (np. postępowanie mediacyjne przed sądem administracyjnym) oraz instytucji modyfikujących stosunek podatkowy w celu uwzględnienia nadzwyczajnych okoliczności (np. oparte na uznaniu ulgi w zapłacie podatku), to sposób rozwiązania

---

<sup>23</sup> *Ibidem*, s. 150.

<sup>24</sup> J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika* [w:] *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70 rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Wydawnictwo KUL, Lublin 2003, s. 229.

<sup>25</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 151.

konfliktu determinowany jest specyfiką prawa podatkowego, które nie pozostawia miejsca dla autonomii woli żadnej ze stron. W zakresie norm prawnych nakładających na stronę zobowiązaną stosunku podatkowego obowiązki niezgodne z jej interesem, „wygaszenie” konfliktu związane będzie więc z jednostronnym zagrożeniem przymusowego wykonania obowiązku oraz jego zastosowaniem.

Istotną cechą prawa podatkowego jest również tetyczny (stanowiony) charakter stosunków społecznych regulowanych jego normami. Stosunek podatkowoprawny jest typowym stosunkiem tetycznym, ponieważ więzi łączące strony stosunku podatkowoprawnego nie mają charakteru naturalnego, lecz powstają wyłącznie z woli prawodawcy, który wkraczając w sferę stosunków majątkowych wyznacza obowiązek określonego zachowania<sup>26</sup>. Konsekwencją tetycznego charakteru stosunku podatkowego jest to, że we współczesnym państwie uchylenie mocy obowiązującej norm prawnych z dużym prawdopodobieństwem spowodowałoby także zanik instytucji podatku<sup>27</sup>. W związku z tym, jako zasadne należy uznać twierdzenie, że jeżeli stosunki społeczne regulowane normami prawnymi obowiązują tylko z uwagi na powołanie ich do życia przez te normy, a podstawowym argumentem uzasadniającym obowiązywanie tych normy jest nie system akceptowanych wartości, lecz siła stojąca za normodawcą, to konieczne jest zapewnienie wykonania tych norm poprzez przymus oraz należy stosować sankcje prawne<sup>28</sup>.

Cechą prawa podatkowego jest to, że stanowiąc jedną z gałęzi prawa publicznego, reguluje ono stosunki prawne, wykorzystując przy tym metodę, która zakłada brak równości stron. Ponieważ dla powstania stosunku podatkowego bez znaczenia jest wola stron, decydujące w tym zakresie jest jedynie zaistnienie określonego w hipotezie normy prawnej stanu faktycznego<sup>29</sup>. Zatem w stosunku podatkowym zarówno podmiot zobowiązany, jak i uprawniony są związani treścią norm prawnych, a ich rola sprowadza się do realizacji prawa. Jednocześnie normy prawa podatkowego wyznaczają związkowi publicznoprawnemu w stosunku podatkowym rolę strony nadrzędnej, która w granicach obowiązujących norm żąda wykonania określonej czynności od strony podporządkowanej oraz korzystając z przysługujących uprawnień – orzeka o jej sytuacji prawnej<sup>30</sup>. Oparcie regulacji stosunku podatkowoprawnego na tej metodzie wywodzi się z założenia naturalnego oporu podmiotów zobowiązanych do dokonywania jednostronnych świadczeń na rzecz związku publicznoprawnego.

<sup>26</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 19.

<sup>27</sup> Tak B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 128.

<sup>28</sup> Przykładowo w doktrynie krajów anglosaskich stwierdzono, że przestrzeganie norm prawa podatkowego jest motywowane nie wyłącznie „moralnością podatkową” podatników, lecz głównie przyczynami „zewnątrznymi”, wśród których znaczącą rolę odgrywa odstraszenie przy zastosowaniu kar (zob. K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in New Zealand: Implications for Taxpayer Compliance*, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 2004, nr 10, s. 217).

<sup>29</sup> R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1989, s. 29.

<sup>30</sup> *Ibidem*, s. 30-31.

Metoda nierównorzędności stron stosunku prawnego, wykluczając elementy autonomii woli stron, daje natomiast możliwości realizacji świadczenia podatkowego. Konsekwencją zastosowania władczej metody regulacji stosunków prawnych jest konieczność wykorzystania instytucji opartych na przymusie prawnym oraz sankcji. Jeżeli bowiem metoda ta ze swej istoty zakłada nałożenie obowiązku na stronę nawet wbrew jej woli, to konieczne jest, by możliwość wykonania tego obowiązku była zabezpieczona poprzez przymus i sankcje prawne.

Analizując unormowania prawa podatkowego należy uwzględniać również główny cel tych regulacji. Niezależnie od różnych funkcji, jakie przypisuje się normom prawa podatkowego, podstawowym celem podatku jest zapewnienie wpływów do budżetu związku publicznoprawnego<sup>31</sup>. Badając przyczyny uzasadniające wykorzystanie przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym, nie sposób pominąć zatem kwestię ochrony wartości związanych z szeroko rozumianym interesem finansowym państwa. Interes ten zawiązany jest między innymi z koniecznością zapewnienia stabilnych wpływów środków pieniężnych do budżetu państwa po to, by zagwarantować jego płynność. W związku z wymogiem ochrony tak rozumianego interesu finansowego państwa powstaje zatem problem stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym z uwagi na konieczność zachowania równowagi budżetowej.

Konieczność zagwarantowania równowagi budżetowej wymaga zastosowania odpowiednich mechanizmów. Na gruncie normatywnym mechanizmy takie zawarte są przede wszystkim w postanowieniach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>32</sup> oraz Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>33</sup> dotyczących m.in. ograniczeń wysokości długu publicznego, procedur ostrożnościowych i sanacyjnych oraz możliwości nowelizacji ustawy budżetowej. Niezależnie od wykorzystania wskazanych instytucji na zachowanie równowagi budżetu w fazie jego realizacji bezpośredni wpływ ma również skuteczne egzekwowanie świadczeń publicznoprawnych. Wszelkie mechanizmy związane z zaplanowaniem racjonalnego poziomu deficytu, szczegółowej kontroli dokonywanych wydatków czy ewentualnych zmian po stronie wydatków w trakcie roku budżetowego, będą bowiem miały znaczenie drugorzędne w sytuacji braku regularnych wpływów, w tym głównie z tytułu podatków. Na tle problemu zagwarantowania równowagi budżetowej pojawia się zatem konieczność wykorzystania odpowiednich środków zapewniających przestrzeganie prawa podatkowego. Należy uznać, że niezależnie od potrzeby wykorzystania wszystkich czynników wpływających na skuteczność norm prawa podatkowego,

<sup>31</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 150; R. Mastalski, *Prawo podatkowe, op. cit.*, s. 9 i 34.

<sup>32</sup> Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

<sup>33</sup> Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm., dalej „Konstytucja RP”.

konieczna jest możliwość stosowanie przymusu. Prawodawca tworząc system gwarantujący skuteczność norm umożliwiających ochronę równowagi budżetu, powinien bowiem pozostawić do dyspozycji organów państwa takie środki, które z uwagi na zagrożenie załamania się budżetu na skutek nieregularnych wpływów, wymuszą na podmiotach zobowiązanych terminową wpłatę.

Konkludując, nie odwołując się do analiz psychologicznych zachowania strony zobowiązanej w stosunku podatkowym, należy stwierdzić, że nie jest możliwe osiągnięcie skuteczności norm prawa podatkowego, jeżeli ich wykonanie oparte byłoby wyłącznie na woli strony zobowiązanej. Niezależnie od kształtowania wszystkich czynników gwarantujących wykonanie norm podatkowych, wykorzystanie przymusu prawnego oraz sankcji uzasadniają przede wszystkim: charakter prawa podatkowego oraz potrzeba ochrony interesu finansowego państwa. Normatywne przesłanki warunkujące konieczność stosowania przymusu i sankcji sprowadzają się bowiem faktycznie do najważniejszych cech, jakie przypisywane są prawu podatkowemu w doktrynie. W szerokim ujęciu stosowanie przymusu oraz sankcji uzasadnione jest także koniecznością zapewnienia równowagi budżetowej, której ochrona wymaga skutecznego egzekwowania dochodów nawet środkami głęboko ingerującymi w stosunki społeczne.

Jako uzasadnione należy zatem uznać twierdzenie, że wykonanie norm prawa podatkowego powinno być gwarantowane poprzez instytucje prawne oparte na przymusie, a także sankcje. Problemem pozostaje natomiast zakres stosowania tych instytucji.

### 3.3. PROBLEM INTENSYWNOŚCI STOSOWANIA PRZYMUSU ORAZ SANKCJI W PRAWIE PODATKOWYM

---

Konieczność stosowania przymusu oraz sankcji w prawie podatkowym, powoduje, że zasadne jest przeprowadzenie krótkiej analizy intensywności stosowania tych instytucji<sup>34</sup>. W ramach poszczególnych gałęzi prawa wyróżnić można bowiem instytucje prawne związane ze stosowaniem przymusu prawnego oraz sankcji, które cechuje różny stopień restrykcyjności. W prawie podatkowym wydaje się również konieczne, by odpowiednio stopniować dolegliwość. Konieczność stopniowania natężenia przymusu w prawie podatkowym wydaje się z kolei skutkować potrzebą wykorzystania także instrumentów z innych gałęzi prawa, w tym również sankcji karnych<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> Na konieczność badania skuteczności norm w świetle m.in. siły oddziaływania przymusu i sankcji zwraca się uwagę w doktrynie prawa finansowego (zob. I. Czuma, *Ustrojowe podstawy skarbowości na tle konstytucji kwietniowej*, Towarzystwo Naukowe KUL, Lublin 1937, s. 310; C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1998, s. 32).

<sup>35</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 170.

Charakteryzując stopień nasilenia przymusu oraz represyjności sankcji, w pierwszej kolejności należy określić jego dolną oraz górną granicę. Odwołując się do sformułowanego w teorii prawa podstawowego założenia dotyczącego wykorzystania przymusu, należy stwierdzić, że oddziaływanie przymusem oraz sankcją jest skuteczne, jeżeli zachowanie, którego żąda się od osoby przymuszanej, jest związane z mniejszymi dolegliwościami niż zachowanie, któremu przeciwdziała zmuszający<sup>36</sup>. Jednocześnie dolegliwość można rozumieć nie tylko w sensie obiektywnym, jako wyraźną ingerencję w sferę praw adresata, lecz również w znaczeniu subiektywnym (np. poczucie dyskomfortu związanego negatywną opinią grupy społecznej). Dla prawodawcy zamierzającego posłużyć się przymusem lub sankcją bardziej wymierna jest oczywiście dolegliwość w rozumieniu obiektywnym. Zgodnie z powyższym założeniem dolną granicę intensywności przymusu oraz sankcji prawnej wyznacza zatem bilans dolegliwości w tym sensie, że sytuacja motywacyjna, w której za naruszenie normy przewidziana jest dolegliwość mniejsza niż spowodowana zachowaniem zgodnym z normą, nie jest sytuacją przymusową. Z drugiej strony, ewentualna instytucja, która opiera się na przymusie lub stanowi sankcję prawną musi zostać skonstruowana tak, by eliminować ewentualne korzyści, jakie w związku z naruszeniem prawa odniósł sprawca<sup>37</sup>. Z kolei teoretyczny górny pułap nasilenia intensywności przymusu oraz sankcji w prawie stanowią granice przymusu prawnego, które nie mogą przekraczać granic samego prawa<sup>38</sup>.

Pomiędzy wytyczonymi powyżej granicami prawodawca ma teoretycznie nieograniczone możliwości w zakresie intensyfikowania przymusu oraz sankcji. Stopniując przymus i sankcję w celu zapewnienia skutecznego prawa, prawodawca powinien jednak uwzględniać założenia, które pozwolą na efektywne posługiwanie się nimi. Założenia te należy ujmować w dwóch podstawowych grupach.

Pierwszą grupę stanowią ogólne dyrektywy racjonalnego posługiwanie się przymusem, które można określić mianem prakseologicznych. Dyrektywy te wskazują, że intensywność przymusu przestaje mieć jakiegokolwiek znaczenie dla skuteczności w sytuacjach nadzwyczajnych oraz po przekroczeniu progu skutkującego uznaniem przez adresatów przymusu za niesłuszny czy niesprawiedliwy<sup>39</sup>. Kolejna dyrektywa wskazuje, że wymierzane dolegliwości muszą pozostawać w odpowiedniej proporcji do korzyści, jaką jednostka lub społeczeństwo mają odnieść<sup>40</sup>. Podnieść należy

<sup>36</sup> Z. Ziemiński, *Podstawowe problemy... op. cit.*, s. 442.

<sup>37</sup> Tak w odniesieniu do sankcji finansowoprawnych – P. Mrkývka, D. Šramková, *Legal Regulation of Responsibility and Sanction in the System of Czech Republic* [w:] *Legal sanctions: Theoretical and Practical Aspects in Poland and the Czech Republic*, red. M. Popławski, D. Šramková, Wydawnictwo Uniwersytetu Masaryka, Białystok-Brno 2008, s. 407-408.

<sup>38</sup> A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium... op. cit.*, s. 96.

<sup>39</sup> A. Podgórecki, *Zarys socjologii prawa, op. cit.*, s. 464-465.

<sup>40</sup> Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 54.

również, że prawo represyjne (karzące za naruszenie akceptowanych wartości oraz przy użyciu nieakceptowanych środków<sup>41</sup>) staje się w dłuższej perspektywie czasu coraz mniej skuteczne.

Drugą grupę dyrektyw skutecznego wykorzystania przymusu oraz sankcji stanowią zasady właściwe wyłącznie dla prawa podatkowego, które pozwalają regulować intensywność tych instytucji tak, by normy podatkowoprawne były skuteczne. Szczególnie istotne wydaje się przy tym stosowanie reguł, które określają wzajemny zakres stosowania poszczególnych typów sankcji.

## 4. SANKCJE PODATKOWE

### 4.1. POJĘCIE SANKCJI PODATKOWEJ

Analiza norm tworzących prawo podatkowe pozwala stwierdzić, że ich skuteczność jest gwarantowana przy zastosowaniu zróżnicowanych środków prawnych. Posługiwanie się zróżnicowanymi środkami gwarantującymi skuteczność prawa jest zasadne w świetle twierdzeń doktryny o tym, że przestrzeganie prawa podatkowego zależy od właściwej proporcji wszystkich czynników, na które wpływ ma ustawodawca<sup>42</sup>. Wśród wszystkich metod gwarantujących przestrzeganie prawa, jakimi posługuje się ustawodawca podatkowy, najistotniejszą rolę odgrywa tworzenie sytuacji przymusowych, w których naruszenie normy powoduje ujemne konsekwencje dla jej adresata. Przestrzeganie norm prawa podatkowego zagwarantowane jest przy tym także sankcjami wynikającymi z norm prawa karnego, w którym istnieją rozwiązania legislacyjne przyjmujące jako znamiona przestępstw oraz wykroczeń naruszenie norm prawa podatkowego (zob. art. 54–84 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>43</sup>).

W systemie prawa podatkowego odnaleźć można również mechanizmy gwarantujące ich skuteczność, które zgodnie z definicjami podanymi w psychologii społecznej można zaklasyfikować jako „nagrody w prawie”<sup>44</sup>. Nagrody te mają postać bodźców zachęcających do przestrzegania norm poprzez tworzenie sytuacji motywacyjnych, w których zachowanie zgodne z normą skutkuje przyznaniem uprawnienia niezwiązanego w sposób ścisły z realizowaną normą (np. wydatki

<sup>41</sup> A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium... op. cit.*, s. 154.

<sup>42</sup> K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries: Implications for Taxpayer Compliance and Policy*, *Revenue Law Journal* 2004, nr 14, s. 85; por. także M. Leccisotti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 513.

<sup>43</sup> Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.

<sup>44</sup> Reykowski, *Z zagadnień psychologii motywacji*, Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne, Warszawa 1977, s. 107; J. Zieleniewski, *Organizacja zespołów ludzkich, Wstęp do teorii organizacji i kierownictwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1982, s. 387-388.

poniesione w związku z nakładami na zbywaną rzecz stanowią koszty uzyskania przychodu tylko wówczas, gdy podatnik dysponuje fakturą VAT<sup>45</sup>). Zasadność posługiwania się „nagrodą w prawie” wynika z ustaleń teorii prawa podatkowego, w których podnosi się, że system daninowy, w którym stosuje się wyłącznie kary, nie prowadzi do zwiększania jego skuteczności<sup>46</sup>. W doktrynie podkreśla się przy tym istotne znaczenie nagród za przestrzeganie prawa podatkowego wskazując na to, że w praktyce jest to niedoceniany środek pomimo tego, iż teoretyczne analizy i studia empiryczne podkreślają jego wagę<sup>47</sup>.

Ustawodawca wpływa na skuteczność norm prawa podatkowego również poprzez oddziaływanie na świadomość prawną adresatów norm prawa, przede wszystkim przez publikowanie aktów prawnych oraz tworzenie instytucji prawnych mających na celu informowanie podatników o treści przepisów prawa i sposobie ich interpretacji<sup>48</sup>. Jednocześnie analiza obowiązującego prawa podatkowego pozwala przyjąć, że ustanawiając poszczególne regulacje normodawca uwzględnia także czynnik w postaci świadomości prawnej podatników w części dotyczącej oceny przez nich prawa oraz formułowanych postulatów jego zmiany. *Ratio legis* poszczególnych rozwiązań legislacyjnych w prawie podatkowym wykazuje bowiem, że swój obecny kształt zawdzięczają one właśnie zamierzeniu ustawodawcy, by treść norm odzwierciedlała ocenę prawa przez obywateli (z reguły są to zwolnienia oraz ulgi podatkowe). Nie mając natomiast możliwości kształtowania świadomości prawnej podatników w zakresie ocen prawa i kierując się wymogiem skuteczności regulacji prawnych niezgodnych z tą oceną, prawodawca dokonuje takich zmian legislacyjnych, które zapewniają przestrzeganie norm podatkowych poprzez wymierzania dolegliwości za zachowanie niezgodne z prawem (np. 75-procentowa stawka podatkowa dla podatników nieujawniających dochodów) lub wykorzystanie instytucji opartych na mechanizmie „nagrody” (np. podwyższenie stawki podatku od towarów i usług na usługę dostarczania internetu na 22% i równoległe wprowadzenia ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych dla osób, które zakupiły usługę i dysponują fakturą VAT<sup>49</sup>).

Wśród wszystkich czynników wpływających na przestrzeganie prawa podatkowego na pierwszy plan zdecydowanie wysuwa się tworzenie przez ustawodawcę sytuacji, w których

<sup>45</sup> Art. 22 ust. 6 i 6b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), dalej „ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

<sup>46</sup> W. J. Millar, *The Administrative Monetary Penalty System: The New Face of Compliance and Penalties* [w:] *Report of Proceedings of The Fifty-Fourth Tax Conference*, Toronto 2002, s. 4:2.

<sup>47</sup> M. Leccissoti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 512-513; autorzy jako przykład wykorzystania nagrody („sankcji pozytywnej”) za „aktywną skruchę” podatnika naruszającego prawo podają instytucję amnestii podatkowej.

<sup>48</sup> Zob. art. 14a-14p ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), dalej „Ordynacja podatkowa”.

<sup>49</sup> Art. 1 pkt 12 lit. a tiret trzeci i lit. d ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619 ze zm.) i art. 26 ust. 1 pkt 6a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.



niewykonanie normy prawnej przez jej adresata powoduje zastosowanie różnorodnych sankcji prawnych<sup>50</sup>. Problematykę sankcji prawie podatkowym można przy tym rozpatrywać w ujęciu szerokim lub wąskim.

Zbiór wszystkich środków kwalifikowanych jako sankcje (sankcje *sensu largo*) obejmuje konsekwencje naruszenia normy, niezależnie od tego, czy zawierają element dolegliwości oraz czy oparte są na przymusie prawnym. Sankcje w najszerszym ujęciu obejmują również sankcje wynikające z norm procesowych oraz konsekwencje naruszenia norm innych niż podatkowe, lecz stanowiących ich odpowiedniki w pozostałych gałęziach prawa. Tak szerokie podejście skutkuje uznaniem za sankcje faktycznie każdej instytucji związanej z konsekwencjami naruszenia prawa. Transponując na grunt prawa podatkowego podstawowy podział szeroko rozumianych sankcji z teorii prawa, w doktrynie prawa podatkowego zaproponowano podział sankcji podatkowych *sensu largo* na sankcję nieważności, zmiany treści stosunku prawnego, bezskuteczności aktu finansowego, przymusowego wykonania zobowiązania, przymusu osobistego w postaci kar pozbawienia i ograniczenia wolności oraz sankcję finansową zawierającą elementy represji<sup>51</sup>. Podobny podział można spotkać również w zagranicznej literaturze w związku z podziałem sankcji za naruszenie norm podatkowych na „karne” oraz „cywilne”<sup>52</sup>. Stwierdzić należy, że uznanie jako sankcji podatkowych wszystkich środków zawierających się w przedstawionym katalogu byłoby nieprzydatne do celów prowadzonych badań oraz niezgodne z językowym znaczeniem pojęcia sankcja. Wysoki stopień zróżnicowania tych instytucji oraz fakt wywodzenia się tak rozumianych sankcji z różnych gałęzi prawa powoduje trudność prowadzenia owocnych analiz dogmatycznych, które nie mają charakteru porównawczego. Badania na płaszczyźnie normatywnej dotyczące charakteru prawnego sankcji w prawie podatkowym należy zatem ograniczać wyłącznie do sankcji charakterystycznych dla tej gałęzi prawa.

W odniesieniu do szeroko rozumianych sankcji prawa podatkowego należy również wskazać na istotny podział szeroko rozumianych sankcji opierający się o kryterium usytuowania statuujących je norm. Zgodnie z tą klasyfikacją sankcje dotyczące prawa podatkowego można podzielić na sankcje zewnętrzne oraz wewnętrzne<sup>53</sup>. Zakwalifikowanie poszczególnych sankcji do jednej z grup uzależnione jest od tego, czy normy tworzące sankcję wchodzi w zakres prawa podatkowego.

Jako najbardziej interesującą należy określić grupę tych konsekwencji naruszenia normy podatkowej, które wynikają wyłącznie z treści norm prawa podatkowego (sankcje wewnętrzne) oraz w

<sup>50</sup> Stanowi to specyfikę systemów podatkowych wszystkich krajów (zob. G. Giuliani, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Milano 1986, s. 289).

<sup>51</sup> J. Małecki, *Z problematyki sankcji...* *op. cit.*, s. 157.

<sup>52</sup> K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in New Zealand...* *op. cit.*, s. 213.

<sup>53</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 126.

świetle zaproponowanej wyżej definicji stanowią typowe sankcje prawne. Instytucje te, będące sankcjami w wąskim rozumieniu, określane będą dalej jako sankcje podatkowe (właściwa jest także nazwa „sankcje podatkowoprawne”) i stanowić będą przedmiot dalszych rozważań. Jednocześnie w celu stworzenia szczegółowej definicji typowych sankcji podatkowych pozwalającej wydobyc ich odmienności, należy odwołać się do ustaleń dotyczących teoretycznoprawnego ujęcia sankcji prawnej.

Odwołując się do ujęcia sankcji w teorii prawa mianem sankcji podatkowych należy określić wynikające z prawa podatkowego konsekwencje naruszenia obowiązków norm materialnych tego prawa przez jego adresata będącego podmiotem biernym, które z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego wywołują powstanie niekorzystnej sytuacji prawnej lub faktycznej w stosunku do sytuacji, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy oraz w ocenie prawodawcy będą traktowane jako kara za naruszenie prawa. Doprecyzowując podaną definicję należy wskazać, że z uwagi na to, iż sankcje podatkowe wynikają z prawa podatkowego, są one oparte wyłącznie na odpowiedzialności gwarancyjnej oraz wymierzone wyłącznie przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego w trybie procedury podatkowej.

Zaprezentowana definicja sankcji podatkowej jest co do zasady zbieżna z definicjami przyjmowanymi dotychczas w doktrynie prawa podatkowego<sup>54</sup>. Zakres tej definicji wynika z dążenia do jednolitego sposobu rozumienia pojęć na gruncie poszczególnych gałęzi prawa, co wydaje się szczególnie uzasadnione w wypadku pojęcia sankcji. Sankcja stanowi bowiem instytucję prawną będącą coraz częstszym przedmiotem badań w ramach poszczególnych dogmatyk, w tym również w prawie podatkowym. Wskazane jest zatem, by w toku analiz posługiwać się ujednoliconym pojęciem. Jednocześnie dla przejrzystości prowadzonej analizy wyjaśnienia wymagają te elementy definicji sankcji podatkowych, które zostały dodane bądź pominięte w zestawieniu z używanym dotychczas pojęciem.

Przed wszystkim nie wydaje się konieczne wskazanie w definicji sankcji podatkowej tego, że z sankcją związane jest stosowanie przymusu przez organy związku publicznoprawnego. Pojęcie przymusu prawnego i sankcji nie są bowiem tożsame. W prawie podatkowym możliwa jest z kolei

<sup>54</sup> Por. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 251; M. Duda, *Pojęcie i charakter sankcji podatkowych*, Prawo-Administracja-Kościół 2002, nr 2-3, s. 60 i n.; podobnie w odniesieniu do sankcji dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług – H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, Monitor Podatkowy 1999, nr 3, s. 22-23; L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2005, s. 298-299; A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.* s. 202-203; M. Gontarczyk, *Sankcje finansowe i karne skarbowe jako instrument ochrony publicznej gospodarki finansowej*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 2006, s. 87-88 określająca ten rodzaj sankcji jako sankcje „karne” podatkowe; C. Kosikowski (red.), E. Smoktunowicz (red.), *Wielka Encyklopedia Prawa*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Białystok 2000, s. 901; E. Rogala, *Sankcje wobec podatników VAT*, Przegląd Podatkowy 1995, nr 2, s. 18.

sytuacja, w której naruszenie normy skutkuje dolegliwością pozbawioną cechy przymusu. Sytuację taką ilustruje przykład odebrania podatnikowi uprawnień (np. prawa do korzystania z preferencyjnej formy opodatkowania), jeżeli nie dotrzymuje określonych przepisami prawa warunków poprzez niewykonywanie nałożonego obowiązku lub naruszanie innych norm prawa.

Zgodnie z przyjętą definicją sankcji podatkowej z naruszeniem normy podatkowoprawnej musi wiązać się niewykonanie lub wadliwe wykonanie nałożonego obowiązku. Uwypuklenie elementu obowiązku jest skutkiem założenia, że nieskorzystanie przez podatnika z przyznanych mu uprawnień nie powinno być traktowane jako sankcja prawna. Bodziec prawny zachęcający do podejmowania określonej czynności poprzez obietnicę korzyści nie może być na płaszczyźnie normatywnej rozważany w kategoriach sankcji, która z założenia dotyczy naruszeń prawa i związanych z nimi dolegliwości. Prawdopodobnie tezy, że nieskorzystanie z uprawnień należy traktować jako sankcję przeczy powszechne znaczenie przypisywane jej na gruncie prawnym. Odmienne należy jednak klasyfikować konsekwencję wadliwego korzystania z już przyznanych podatnikowi uprawnień. W sytuacji, w której podatnik korzysta z przyznanego uprawnienia, naruszając określone prawem warunki poprzez np. niewykonywanie innych zobowiązań podatkowych<sup>55</sup>, konsekwencję pozbawienia tych uprawnień należy traktować jako sankcję podatkową za naruszenie obowiązku. Obowiązkiem określonym w dyspozycji normy podatkowej jest bowiem nakaz dochowania warunków uprawnienia.

W sformułowanych w doktrynie definicjach sankcji podatkowej występuje również element, którego analiza na płaszczyźnie normatywnej jest utrudniona. Element ten stanowią ujemne następstwa, jakie spotykają naruszającego normy na skutek zastosowania sankcji. Definicje sankcji w teorii prawa często nie uwzględniają tego, że dolegliwość jest pojęciem niedookreślonym, którego analiza wymaga częściowo odwoływania się także do sfery psychologicznej. W celu uniknięcia wątpliwości w przyjętej definicji sankcji uwzględniono zatem, że dolegliwość, jaka spotyka naruszającego normę prawną, powinna być postrzegana jednocześnie na płaszczyźnie obiektywnej oraz subiektywnej. Wątpliwości nie wzbudza obiektywne ujęcie dolegliwości polegające na tym, że z punktu widzenia interesu ekonomicznego naruszającego normę na skutek zastosowania sankcji powstaje sytuacja niekorzystna w stosunku do sytuacji jaka wytworzyłaby się, gdyby normy nie naruszono. Okoliczność ta jest możliwa do stwierdzenia z reguły poprzez proste porównanie uszczuplenia majątku spowodowanego zastosowaniem sankcji ze skutkiem modelowego zachowania

---

<sup>55</sup> Np. art. 25 ust. 11 i 14 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), dalej „ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych”; art. 21 ust. 11 pkt 4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.), dalej „ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym”.

zgodnego z prawem. Z kolei na płaszczyźnie subiektywnej to, czy skutek zachowania niezgodnego z pożądanym jest dolegliwy (mniej korzystny niż następstwo zachowania zgodnego z wymaganym), uzależnione jest od poczucia konkretnego podmiotu. Jednocześnie uwzględnienia elementu subiektywnego w definicji sankcji wymaga przede wszystkim istota dolegliwości. Ustanawiając sankcję prawodawca musi bowiem zakładać, że zastosowanie sankcji spowoduje dolegliwość dla jej adresata oraz w taki sposób postrzegać będzie sankcję naruszający normę. Prawodawca opiera się przy tym na racjonalnych przesłankach uzasadniających poprawność twierdzenia, że założony skutek konkretnego zachowania będzie przez naruszającego normę traktowany jako kara (np. wysoki stopień prawdopodobieństwa zastosowania sankcji, które przekroczą znacznie korzyści związane z zachowaniem niezgodnym z prawem wpłynie na odczucie ich jako dolegliwych; jako dolegliwe naruszający normę uzna zapewne pozbawienie go dobra o wysokiej wartości itp.). Jako sankcje podatkowe należy zatem uznać tylko te instytucje prawne, które prawodawca ustanawia z zamiarem, by naruszający normę odczuł ich skutek jako uciążliwość. Jakkolwiek zamiar taki jest często trudny do wykazania, o intencjach prawodawcy ustanawiającego sankcję decydować będzie przede wszystkim charakter prawny konkretnej instytucji prawnej.

Oprócz sfery prawa materialnego również w procedurze podatkowej występują instytucje prawne, w stosunku do których można podejmować próby sklasyfikowania ich jako sankcji prawnych. W doktrynie nie wyjaśniono ostatecznie, czy prawidłowe jest zaliczanie do sankcji podatkowych tych niekorzystnych skutków naruszenia prawa, które wynikają z norm prawa procesowego. W szczególności poszczególni autorzy włączają w zakres prowadzonej analizy sankcje procesowe lub je pomijają<sup>56</sup>. Jakkolwiek w regulacjach prawa procesowego odnaleźć można negatywne konsekwencje zachowań niezgodnych z prawem, to należy mieć na uwadze podstawowy cel norm procesowych. Ponieważ celem tym jest zapewnienie wykonania norm prawa materialnego, czyli faktycznie stwierdzenie istnienia obowiązku i jego wyegzekwowanie, to wydaje się, że nie należy ich badać na tej samej płaszczyźnie co sankcji prawa materialnego.

W świetle zaproponowanej definicji sankcji podatkowych powstaje wątpliwość, czy jej zakres obejmuje sankcję nieważności. Nieważność czynności, która na gruncie prawa podatkowego przybiera postać odmowy przyznania podatnikowi spodziewanych przez niego uprawnień z uwagi na naruszenie normy<sup>57</sup>, nie może być kwalifikowana jako sankcja z dwóch względów. Przede wszystkim w tej sytuacji na podatnika nie został nałożony obowiązek określonego zachowania. Poza tym w ujęciu

<sup>56</sup> Zob. np. M. Duda, *Modele sankcji podatkowych – sankcje związane z odliczaniem podatku naliczonego w podatku od towarów i usług* [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003, s. 343 i n.; J. Małecki, *Z problematyki sankcji... op. cit.*, s. 158.

<sup>57</sup> Np. art. 10 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

obiektywnym, w sytuacji zaistnienia skutku w postaci zmiany treści dokonanej czynności nie powstaje sytuacja niekorzystna związana z pogorszeniem położenia podatnika.

W świetle charakteru prawa podatkowego dotychczasowe ustalenia umożliwiają zaproponowanie metody umożliwiającej rozróżnienie sankcji podatkowych na tle pozostałych skutków naruszenia norm wynikających z prawa podatkowego. Odwołując się do charakteru prawa podatkowego należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że sankcje podatkowe, które ze swej istoty mają charakter dolegliwy, pomimo iż mogą wpłynąć na zwiększenie skuteczności jego norm, nie mogą stanowić podstawowej instytucji gwarantującej skuteczność norm prawa podatkowego. Oparcie wykonalności norm wyłącznie na sankcji z którą związane jest wymierzenie dolegliwości spowodowałoby bowiem faktycznie zmianę charakteru tej gałęzi prawa. Można zatem dopuścić sytuację, w której ustawodawca rezygnuje ze stosowania jakichkolwiek sankcji podatkowych. Zabieg taki mógłby wpłynąć na poziom skuteczności prawa podatkowego, jednak nie doprowadziłby do likwidacji instytucji tej gałęzi prawa z uwagi na to, że wykonanie norm gwarantuje nadal głównie egzekucja<sup>58</sup>. Przeciwna zasada dotyczy z kolei sankcji o charakterze egzekucyjnym. Wśród środków zapewniających realizację norm prawa podatkowego dominującą rolę odgrywa bowiem właśnie możliwość prowadzenia egzekucji oraz stosowania instytucji służących ustaleniu prawidłowej wysokości dochodzonej należności. Nie sposób wyobrazić sobie zatem prawidłowe funkcjonowanie norm prawa podatkowego bez możliwości zagwarantowania przymusowego wyegzekwowania obowiązków wynikających z przepisów, w tym głównie obowiązku zapłaty podatku.

Badając charakter danej instytucji jako ewentualnej sankcji, można zatem zaproponować dokonanie swoistego testu negatywnego związanego z założeniem usunięcia jej z systemu prawa. Jeżeli brak tej instytucji w systemie prawa podatkowego spowoduje faktyczną niemożność jego prawidłowego funkcjonowania i powstanie w tym miejscu oczywista luka prawna, to należy przyjąć, że instytucja ta ma charakter „egzekucyjny” (np. szacowanie podstawy opodatkowania). Jeżeli natomiast likwidacja instytucji nie spowoduje braku możliwości funkcjonowania regulacji prawnych wprowadzających opodatkowania, jakkolwiek założyć można, że wpłynie na obniżenie ich skuteczności, to ma ona charakter sankcji podatkowej (np. podwyższona stawka stosowana w przypadku nieujawniania rzeczywistych podstaw opodatkowania).

---

<sup>58</sup> W doktrynie podaje się, że w krajach anglosaskich wprowadzanie nowych przestępstw skarbowych i zaostrzanie istniejących kar nie ma wyraźnego wpływu na przestrzeganie prawa podatkowego (zob. K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries... op. cit.*, s. 85).

## 4.2. SYSTEMATYKA SANKCJI PODATKOWYCH

---

Zgodnie z kryterium rodzaju niekorzystnej sytuacji, jaka powstaje na skutek zastosowania sankcji, w teorii prawa podatkowego zaproponowano podział sankcji na trzy grupy<sup>59</sup>. Pierwszą stanowią sankcje, których efektem jest niemożliwość urzeczywistnienia spodziewanej przez podatnika korzystnej sytuacji ekonomicznej. Klasycznym przykładem tego rodzaju sankcji było pozbawienie podatnika podatku od towarów i usług prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (art. 109 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług)<sup>60</sup>. Drugi typ sankcji podatkowych dotyczy pozbawienia podatnika naruszającego normę korzystnej sytuacji finansowej, w jakiej już się znajduje. Do tego typu sankcji zaliczyć należy opodatkowanie przychodu przy zastosowaniu stawki pięciokrotnie podwyższonej w sytuacji nieprawidłowo prowadzonej ewidencji (art. 17 ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym). Ostatni rodzaj sankcji podatkowych dotyczy skutku w postaci utraty korzyści niematerialnych. Przykład takiej sankcji stanowi pozbawienie podatnika prawa do korzystania z karty podatkowej na skutek podania w fakturze VAT lub rachunku nieprawdziwych danych (art. 40 ust. 1 pkt 4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym).

Niezależnie od podanej wyżej systematyki sankcji podatkowych można również dokonać podziału sankcji zgodnie z kryterium skutków, uszczegóławiając niekorzystne sytuacje, w jakich znajduje się naruszający normę. Kryterium to pozwala wyróżnić sytuację, w której zwiększona jest wysokość zobowiązania podatkowego z uwagi na zwiększenie podstawy opodatkowania bądź stawki podatkowej. Jako przykłady tego typu sankcji należy wskazać opodatkowanie podatkiem dochodowym nieujawnionego dochodu przy zastosowaniu 75-procentowej stawki podatkowej (art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Sytuację naruszającego normę można również zmienić na niekorzystną poprzez nałożenie dodatkowych obowiązków, którymi z reguły jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Przykładem takiej sankcji jest nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w sytuacji naruszeń prawa polegających na nieprowadzeniu ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Ostatni rodzaj sankcji stanowią te, w wyniku których naruszający normę traci korzyści wynikające z przyznaných praw. Sankcję tego

---

<sup>59</sup> Klasyfikacja zaproponowana przez J. Małeckiego, *Z problematyki sankcji... op. cit.*, s. 156.

<sup>60</sup> Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej „ustawa o podatku od towarów i usług”. Z uwagi na nowelizację przeprowadzoną ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), art. 109 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z dniem 1 grudnia 2008 r. uległ zmianie przez wykreślenie przepisów wprowadzających sankcję polegającą na braku możliwości obniżenia podatku należnego o naliczony.

typu stanowi wskazane wyżej pozbawienie podatnika prawa do korzystania z karty podatkowej na skutek podania w fakturze VAT lub rachunku nieprawdziwych danych.

Zgodnie z podanym w doktrynie kryterium związku szeroko rozumianych sankcji z należnym zobowiązaniem podatkowym, które należy powołać w tym miejscu wyróżnia się dwie podstawowe grupy sankcji<sup>61</sup>. Pierwszy rodzaj stanowią sankcje, które służą prawidłowej realizacji należnego zobowiązania bez jednoczesnego pogorszenia sytuacji podatnika w kontekście zwiększania wysokości jego zobowiązania. Drugą grupę sankcji stanowią właściwe (rzeczywiste) sankcje podatkowe, których skutkiem nie jest określenie prawidłowej wysokości wadliwie wykonanego lub niespełnionego zobowiązania, lecz spowodowanie prawidłowej realizacji należnego zobowiązania poprzez zagrożenie pogorszeniem sytuacji prawnej bądź faktycznej naruszającego normę.

Z uwagi na to, że sankcje służące wyłącznie prawidłowej realizacji należnego zobowiązania nie zwiększają obowiązków naruszającego normę w stosunku do faktycznej wysokości zobowiązania, określa się je również jako tzw. sankcje pozorne<sup>62</sup>. Jako typowy przykład sankcji pozornych powołać należy sankcje o charakterze egzekucyjnym zmierzające do prawidłowego ustalenia, a następnie wyegzekwowania obowiązku. Do tego typu sankcji, oprócz klasycznych sankcji egzekucyjnych wynikających z ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>63</sup>, zaliczyć można instytucje związane z szacunkowym określeniem wysokości podstawy opodatkowania, w sytuacji gdy podatnik nie wypełnia prawidłowo obowiązków w zakresie ewidencjonowania (np. art. 24b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 9 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Zaznaczyć należy, że w odniesieniu do instytucji szacowania podstawy opodatkowania kwestia jej zaklasyfikowania jako sankcji prawnej jest o tyle skomplikowana, że charakter szacowania kształtuje również sposób szacowania. Wprawdzie w obecnie obowiązujących przepisach regulujących instytucję szacowania z reguły wskazuje się, że szacowanie ma prowadzić do prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania (zob. art. 23 § 5 Ordynacji podatkowej), jednak możliwe jest takie rozwiązanie, w którym zastosowana metoda szacowania przekształca szacunek w sankcję (np. obowiązkowo stosowany 99-procentowy wskaźnik dochodowości w działalności handlowej). Odnosząc się natomiast do zasadności wyróżniania sankcji pozornych, należy stwierdzić, że ponieważ nie są one związane z obiektywnym pogorszeniem sytuacji

<sup>61</sup> Klasyfikacja ta odwołuje się częściowo do systematyki zaproponowanej przez H. Dzwonkowskiego, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, *op. cit.*, s. 25-26; została ona następnie przyjęta w monografii *Powstanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 439 i n. z zaznaczeniem, że jako sankcje podatkowe należy traktować sankcje związane z podatkiem od towarów i usług z uwagi na ich specyficzny, represyjny charakter (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług).

<sup>62</sup> M. Duda, *Pojęcie i charakter...* *op. cit.*, s. 62-64; A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 204-205.

<sup>63</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm

naruszającego normę, nie mogą być traktowane jako sankcje podatkowe w rozumieniu przyjętym w niniejszej pracy. Z tego powodu kryterium związku sankcji z należnym zobowiązaniem należy odrzucić jako nieprzydatne dla prowadzonych badań.

W związku z podanym wyżej podziałem zgodnie z kryterium związku z zobowiązaniem w doktrynie proponowany jest także podział sankcji podatkowych na sankcje administracyjno-podatkowe oraz karne sankcje podatkowe<sup>64</sup>. Do sankcji administracyjno-podatkowych zaliczono wyróżnione wyżej „sankcje pozorne”, a także odsetki za zwłokę, utratę niektórych uprawnień (preferencyjnych form opodatkowania, ulg i zwolnień), opodatkowanie dochodów nieujawnionych oraz wszystkie inne sankcje, których celem jest wyłącznie zniesienie skutków uchylania się od opodatkowania i przywrócenie prawidłowej relacji organ podatkowy-podatnik, chociażby z uwagi na nieuzasadnioną dolegliwość sankcje te przekształciły się w „eksces” administracyjny. Z kolei karne sankcje podatkowe to przewidziane w przepisach prawa podatkowego następstwa naruszeń prawa, które zarówno obiektywnie, jak i subiektywnie stanowią dolegliwość typu karnego (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe). Sankcje tego typu powstają w drodze doręczenia decyzji, nie mogą być uznane za świadczenia podatkowe, są wprowadzane w celach represyjnych oraz mają postać dodatkowego zobowiązania podatkowego lub podwyższenia kwoty podatku w stosunku do powszechnej wielkości<sup>65</sup>.

## 5. ELEMENTY KONSTRUKCJI SANKCJI PODATKOWYCH

---

Ponieważ sankcja podatkowa nie może być klasyfikowana jako jeden z elementów konstrukcji podatku<sup>66</sup>, istotne wydaje się zbadanie, czy w strukturze samych sankcji podatkowych można, podobnie jak w konstrukcji podatku, wyróżnić stałe elementy składowe.

Analiza obowiązujących sankcji podatkowych pozwala sformułować tezę, że występuje znaczne zróżnicowanie ich konstrukcji. Na ilość i rodzaj wyróżnionych elementów konstrukcji sankcji wpływ ma bowiem to, czy w wyniku nałożenia sankcji zwiększona jest wysokość zobowiązania podatkowego, nałożono dodatkowe zobowiązanie podatkowe, czy też naruszający normę utracił korzyści wynikające z przyznanych mu uprawnień.

<sup>64</sup> H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe. Raport Biura Studium i Ekspertyz Kancelarii Sejmu*, Nr 116, październik 1997, s. 4-6.

<sup>65</sup> *Ibidem*, s. 5-10.

<sup>66</sup> Szerzej na temat elementów budowy podatku i ich miejsca w strukturze norm prawnej zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe, Cz. II, Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 152-205.



Sanckje podatkowe, które zwiększają wysokość zobowiązania podatkowego lub nakładają dodatkowe zobowiązanie mają siedmioelementową konstrukcję. Na konstrukcję tę składają się, podobnie jak wypadku podatku<sup>67</sup>, podmiot bierny, podmiot czynny, przedmiot sankcji, podstawa obliczania sankcji, stawka sankcji oraz termin i sposób jej zapłaty.

Podmiot bierny sankcji jest zawsze tożsamy z podmiotem biernym podatku, czyli podatnikiem lub innym podmiotem, na którym ciążyły określone obowiązki podatkowe. Jest to oczywista konsekwencja faktu, że za naruszenie normy odpowiadać powinien wyłącznie ten, na kim ciążyły niewykonane obowiązki.

W konstrukcji sankcji podatkowych wyróżnić można także podmiot czynny, którym jest związek publicznoprawny będący jednocześnie wierzycielem podatkowym. Związek publicznoprawny reprezentowany jest z kolei przez organ podatkowy właściwy do poboru podatku (np. naczelnik urzędu skarbowego) lub organ prowadzący kontrolę (np. inspektor kontroli skarbowej).

Przedmiot sankcji stanowi wyłącznie zachowanie związane z niewykonaniem obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Zauważyć należy, że przedmiot sankcji, jako określony w ustawie czyn związany z naruszeniem obowiązujących norm prawnych, wywołuje skojarzenie z czynem zabronionym i tym samym konstrukcją przestępstwa.

Analogicznie jak w wypadku podstawy opodatkowania, podstawę wymiaru sankcji stanowi liczbowo ujęty przedmiot sankcji. Podstawa wymiaru sankcji z reguły wyraża zatem w kategoriach matematycznych zachowanie polegające na nieprzestrzeganiu obowiązków. Z analizy regulacji prawnych wynika, że wysokość podstawy wymiaru sankcji jest uzależniona od stopnia naruszenia prawa przez zobowiązanego (podstawę obliczania sankcji stanowi np. „kwota zaniżenia należnego podatku”, „niezapłacona w terminie kwota podatku”, „różnica pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika a dochodem określonym przez organy” i „wysokość wydatków i oszczędności nieznanających pokrycia w dochodach ujawnionych”). W sytuacji sankcji opartych na stosowaniu tzw. „stawek sankcyjnych”, możliwe jest także przyjęcie jako podstawy wymiaru sankcji zwykłej podstawy opodatkowania z konstrukcji podatku. Przykładowo, zgodnie z art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>68</sup>, jeżeli podatnik powołuje się w jakimkolwiek postępowaniu podatkowym na fakt zawarcia umowy pożyczki, a podatek należny nie został zapłacony, 20-procentową stawkę podatkową stosuje się do podstawy obliczenia podatku.

Kolejny element składający się na konstrukcję sankcji stanowi stawka, czyli współczynnik odnoszony do podstawy wymiaru sankcji w celu obliczenia jej wysokości. Co do zasady, ustawodawca stosuje wyłącznie stawki o charakterze procentowym, przy czym na podstawie art. 17

---

<sup>67</sup> Zob. *ibidem*.

<sup>68</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.

ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, w wypadku ryczałtowej formy opodatkowania niektórych przychodów stosuje się stawkę określoną jako pięciokrotne podwyższenie stosowanej stawki podatkowej.

Dwoma ostatnimi elementami konstrukcji sankcji podatkowej są termin oraz sposób jej uiszczenia. Zarówno termin, jak i warunki płatności sankcji wynikają ze szczegółowych przepisów statuujących poszczególne sankcje, dlatego stosunkowo trudno jest uogólnić to zagadnienie. Odnośnie sposobu zapłaty zauważyć jedynie należy, że w wypadku sankcji nie pojawia się problem pośrednictwa w zapłacie, ponieważ sankcje płatne są samodzielnie przez naruszającego obowiązki, bez udziału płatnika lub inkasenta. W wypadku sankcji podatkowych nie występują również pomocnicze formy zapłaty.

W odróżnieniu od sankcji zwiększających wysokość zobowiązania podatkowego oraz nakładających dodatkowe zobowiązanie, sankcje podatkowe, które skutkują utratą korzyści wynikających z przyznanych uprawnień mają znacznie mniej rozbudowaną konstrukcję, która zdecydowanie odbiega od struktury podatku. Jest to oczywiście konsekwencja faktu, że sankcje te ze swej istoty nie są bezpośrednio związane z obowiązkiem zapłaty kwot pieniężnych. Z obowiązujących regulacji prawnych wynika, że na strukturę sankcji polegających na utracie uprawnień składa się podmiot bierny i czynny, przedmiot sankcji oraz określenie negatywnych konsekwencji.

Zakres podmiotowy sankcji obejmuje wszystkie podmioty, na których ciążyły niewykonane obowiązki wynikające z norm prawa podatkowego, w tym głównie podatników. Pozornie wydaje się, że w wypadku sankcji związanych z utratą uprawnień na dalszy plan schodzi problem wierzyciela podatkowego. Ponieważ sankcje tego typu związane są wyłącznie z pozbawieniem podatnika istotnych dla niego praw, nie można wyróżnić wierzyciela podatkowego w sensie bezpośredniego beneficjenta korzyści z uwagi na brak uiszczenia należności pieniężnych z tytułu stosowania sankcji. Jednocześnie ponieważ utrata przez podatnika określonych korzyści skutkuje podwyższeniem wysokości zobowiązania bądź w ogóle koniecznością jego zapłaty, faktycznie istnieje wierzyciel podatkowy, który uzyskuje korzyść ekonomiczną.

Przedmiot sankcji podatkowych związanych z utratą uprawnień stanowi zachowanie związane z niewykonaniem obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Podkreślić należy, że obowiązki te mają głównie charakter instrumentalny (np. „wadliwie prowadzona ewidencja”, „źle sporządzony spis z natury”) oraz wyjątkowo związany z zapłatą podatku (np. „korzystający ze zwolnienia z obowiązków zapłaty zaliczek tracą to uprawnienie, jeżeli w okresie kolejnych 5 lat podatkowych od daty jego uzyskania mają zaległości w podatkach państwowych”).

Ostatni element budowy drugiego typu sankcji podatkowych stanowi skutek w postaci dolegliwości, jaka spotyka podmiot niewykonujący obowiązków wynikających z przepisów

podatkowych. Skutek ten przybiera postać utraty uprawnień związanych z elementami właściwymi jedynie konkretnym podatkom (np. art. 109 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług do dnia 1 grudnia 2008 r. przewidywał utratę prawa do obniżania podatku należnego o podatek naliczony w sytuacji nieprowadzenia ewidencji sprzedaży lub prowadzenie jej nierzetelnie) lub elementami budowy w postaci ulg i zwolnień podatkowych (np. obowiązujący do dnia 31 grudnia 2008 r. art. 113 ust. 11 w zw. z ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług przewidywał utratę na okres 3 lat zwolnienia z podatku jeżeli wykorzystywano związki z kontrahentami, w wyniku których zaniżana została wartość sprzedaży, co skutkowało zmniejszeniem wpływów podatkowych).

Analogicznie do elementów budowy podatku<sup>69</sup>, wyróżnione elementy budowy sankcji podatkowych można wpisać w strukturę normy prawnej. Jednocześnie w związku z różnymi koncepcjami budowy normy prawnej, jako użyteczną do prowadzenia badań na gruncie prawa podatkowego należy przy tym uznać teorię norm sprzężonych. Zgodnie z tą koncepcją norma materialnego prawa podatkowego oparta jest na formule „jeżeli podmiot A znajdzie się w sytuacji B, to zobowiązany jest do zapłaty kwoty C na rzecz związku publicznoprawnego D”, w której podmiot A i sytuacja B wchodzi w zakres hipotezy normy, natomiast obowiązek zapłaty kwoty C na rzecz podmiotu B tworzą jej dyspozycję<sup>70</sup>. Jednocześnie każda tak rozumiana norma (norma sankcjonowana) sprzężona jest z kolejną normą (normą sankcjonującą), zgodnie z którą w sytuacji zachowania odmiennego niż nakazane w dyspozycji normy sankcjonowanej (hipoteza normy sankcjonującej), adresat normy ponosi negatywne konsekwencje w związku z jej naruszeniem (dyspozycja normy sankcjonującej). Sprzężenie następuje pomiędzy dyspozycją normy sankcjonowanej a hipotezą normy sankcjonującej i przejawia się w ścisłym powiązaniu ze sobą tych dwóch norm. Hipoteza normy sankcjonującej obejmuje bowiem zachowania związane z niewykonaniem obowiązków nałożonych na adresata zgodnie z treścią przepisów prawa podatkowego. Należy zauważyć, że teoria norm sprzężonych oddaje w sposób czytelny specyfikę norm podatkowych poprzez wysunięcie na pierwszy plan hipotezy i dyspozycji, jednak nie usuwając przy tym poza zakres badań elementu sankcji. W teorii norm sprzężonych nie występuje również problem konieczności prowadzenia badań każdorazowo z uwzględnieniem powiązania sankcji z pozostałymi elementami budowy normy. Normę sankcjonującą w prawie podatkowym wyrażać będzie formuła: „jeżeli podmiot zobowiązany nie wykonuje nałożonego na niego obowiązku, zobowiązany jest do zapłaty na rzecz podmiotu czynnego dodatkowej kwoty obliczonej przez zastosowanie stawki do określonej podstawy bądź do zapłaty podatku obliczonego przez zastosowanie do podstawy podwyższonej (najwyższej) stawki lub podstawy opodatkowania w określonym terminie i w określony

<sup>69</sup> A. Kostecki, *op. cit.*

<sup>70</sup> Za B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 125-127.

sposób lub traci przyznane mu uprawnienie”. Z przedstawionej formuły wynika, że w hipotezie normy sankcjonującej mieści się zatem podmiot bierny, przedmiot sankcji oraz ewentualna podstawa i stawka sankcji. Natomiast dyspozycja normy sankcjonującej obejmuje albo podmiot czynny oraz termin i sposób zapłaty bądź wskazanie negatywnych konsekwencji naruszenia obowiązków. Z uwagi na zróżnicowanie struktury sankcji podatkowych przedstawiona formuła wyrażająca normę sankcjonującą ma skomplikowaną i niejednorodną postać.

Podsumowując, należy stwierdzić, że sankcje podatkowe mają własną, odrębną od podatku strukturę, co uzasadnia powszechnie formułowaną tezę, iż z materialnoprawnego punktu widzenia nie są one podatkami<sup>71</sup>. Jednocześnie występuje wyraźny dualizm konstrukcji sankcji podatkowych w zależności od ich rodzajów. Stałe elementy konstrukcji wszystkich sankcji podatkowych stanowią wyłącznie podmiot oraz przedmiot sankcji. Pozostałe elementy – w zależności od typu sankcji – sprowadzają się do opisu konsekwencji naruszenia normy albo zawierają elementy odpowiadające strukturze podatku. Powyższe ustalenie pozwalają stwierdzić, że konstrukcja sankcji jest mniej klarowna od konstrukcji podatku. Nie wydaje się jednak, by obecnie zróżnicowana budowa sankcji podatkowych przemawiała za koniecznością jej unifikacji. W szczególności nawet „zubożona” konstrukcja sankcji podatkowej wskazuje bowiem na podobieństwo do sankcji w prawie karnym<sup>72</sup>.

## 6. CHARAKTERYSTYKA SANKCJI PODATKOWYCH

### 6.1. FUNKCJE SANKCJI PODATKOWYCH

#### 6.1.1. FUNKCJA REPRESYJNA

Analizując funkcję represyjną sankcji, należy odwołać się do absolutnych teorii kar kryminalnych, które uzasadniają odwetowy cel kary. Wykorzystanie w tym miejscu ustaleń doktryny prawa karnego jest uzasadnione tym, że jest to jedyna dziedzina prawa, w której szeroko analizuje się istotę oraz funkcje sankcji.

<sup>71</sup> Podobnie M. Duda, *Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w systemie podatku od towarów i usług. 1993-2005*, Rocznik Nauk Prawnych 2006, nr 1, s. 153; H. Dzwonkowski, *Powstanie i wymiar... op. cit.*, s. 447; A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2000, nr 4, s. 6.

<sup>72</sup> W doktrynie wskazuje się, że szczególne podobieństwo do sankcji karnych cechuje sankcję dodatkowego zobowiązania podatkowego (A. Nita, *Kontrowersje wokół dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług* [w:] *Podatek od towarów i usług. Studia*, red. B. Brzeziński, Wydawnictwo WSiZ, Rzeszów 2003, s. 174).

W myśl teorii absolutnych kara ma charakter wyłącznie odpłaty (odwetu) za popełnione przestępstwo. Uzasadnienie kary jako odpłaty opiera się na twierdzeniu, że ponieważ popełnienie przestępstwa narusza obowiązujący porządek społeczny to odpłata za przestępstwo umożliwia zadośćuczynienie społecznemu poczuciu sprawiedliwości<sup>73</sup>. W celu zbadania, czy obowiązujące sankcje stanowią instrument odpłaty za naruszenie prawa, należy zatem przeanalizować, na ile zamierzona dolegliwość jest związana z zaspokojeniem społecznego poczucia sprawiedliwości. W nauce prawa karnego uznaje się, że w wypadku kar kryminalnych na związek taki wskazują wysokość poszczególnych zagrożeń, ustawowe dyrektywy wymiaru kary, dyrektywy wykonania kary oraz rodzaj sankcji i ich naturalna zdadność funkcjonalna<sup>74</sup>. Z uwagi na charakter sankcji podatkowych analizę celu wprowadzenia sankcji podatkowych można przeprowadzić wyłącznie w oparciu o rodzaj sankcji oraz stopień ich dolegliwości.

Charakter zachowań sprzecznych z prawem polegających na uchybieniu obowiązkom związanym z przeniesieniem na związek publicznoprawny własności jednostek pieniężnych lub obowiązkom instrumentalnym powoduje, że sankcje podatkowe są dolegliwościami o charakterze wyłącznie majątkowym. Jednocześnie stopień dolegliwości poszczególnych sankcji jest zróżnicowany, a w wypadku sankcji zwiększających wysokość zobowiązania oraz nakładających dodatkowe zobowiązanie podatkowe z uwagi na stosowanie stawek procentowych, ściśle uzależniony od wysokości kwot, jakie nie wpłynęły do budżetu związku publicznoprawnego. Jednocześnie z uwagi na to, że wysokość sankcji jest w dużym stopniu zróżnicowana oraz istnieje kategoria sankcji związanych z utratą korzyści, w wypadku których nie można w ogóle określić wysokości ustawowego zagrożenia, nie jest możliwe określenie w sposób ogólny „ustawowego wymiaru” sankcji podatkowych.

Powyższe ustalenia dotyczące rodzaju oraz stopnia dolegliwości sankcji podatkowych nie pozwalają zatem na jednoznaczną ocenę, w jakim stopniu w zamierzeniu ustawodawcy sankcje mają charakter odpłaty za naruszenie prawa.

Można jednocześnie domniemywać, że o wprowadzeniu niektórych sankcji podatkowych mógł decydować cel odwetowy niekoniecznie związany z założeniem proporcjonalności dolegliwości sankcji do wagi czynu naruszającego prawo. Przykład represyjnego oddziaływania poprzez sankcje podatkowe stanowi historyczna wysokość stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Sankcja ta wprowadzona do polskiego systemu podatkowego przepisami

<sup>73</sup> M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 260; M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach związanych z sensem kary*, Państwo i Prawo 1969, s. 209.

<sup>74</sup> M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994, s. 422.

ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>75</sup>, początkowo polegała na zmniejszeniu kwoty podatku naliczonego o pięciokrotność jego zawyżenia (stawka sankcji wynosiła zatem 500%). Następnie, w wyniku nowelizacji przepisów, od dnia 1 stycznia 1994 r. skutkiem zastosowania sankcji było w wypadku nieprawidłowego określenia przedmiotu lub podstawy opodatkowania podwyższenie o 100% wysokości prawidłowo obliczonego podatku oraz w sytuacji zawyżenia podatku naliczonego – zwiększenie kwoty podatku należnego o trzykrotność zawyżenia. Od dnia 1 stycznia 1997 r. sankcja ta skutkowała tym, że w sytuacji stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji wykazał kwotę zobowiązania niższą od kwoty należnej lub wykazał kwotę zwrotu podatku wyższą od należnej, określano wysokość podatku oraz ustalano dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty zaniżenia lub zawyżenia zobowiązania.

Ewolucja wysokości stawek sankcji od 500% do 30% na przestrzeni czterech lat oraz brak racjonalnego uzasadnienia dla stosowania stawek sankcji w wysokości najpierw 500%, a następnie 300% oraz 100% mogą sugerować, że dolegliwość ta w zamierzeniu ustawodawcy mogła mieć również charakter odpłaty za naruszenie obowiązków. Również sam mechanizm sankcji polegający na tym, że niewykonanie obowiązku związanego z zapłatą podatku, oprócz typowej dolegliwości polegającej na konieczności zapłaty odsetek za zwłokę, powoduje obciążenie obowiązkiem zapłaty dodatkowego „podatku”, może sugerować jej odwetowy charakter. W świetle wysokości stawek jako sankcję, w której występuje element odwetowy można także uznać sankcję związaną z opodatkowaniem 75-procentową stawką nieujawnionego przez osobę fizyczną dochodu do opodatkowania podatkiem dochodowym<sup>76</sup>. Jednocześnie w wypadku tej sankcji pojawiają się istotne wątpliwości związane z możliwością wprowadzenia jej w celach prewencyjnym oraz odszkodowawczym<sup>77</sup>.

W nauce prawa karnego podnosi się również, że w wypadku badania poszczególnych kar kryminalnych o braku elementu odpłaty decyduje występowanie instytucji, które umożliwiają rezygnację z wymierzenia sprawcy kary<sup>78</sup>. Przewidziane w przepisach prawa w jakiegokolwiek formie odstąpienie od wymierzenia kary wskazuje bowiem, że jej celem nie jest odpłata za popełnione przestępstwo, lecz prewencja związana z zapobieganiem popełnianiu kolejnych przestępstw. Zgodnie z obecnie nieobowiązującym art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów

<sup>75</sup> Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>76</sup> Represyjny charakter tej sankcji akcentuje się w doktrynie prawa podatkowego (zob. J. Małecki, *Z problematyki sankcji...* *op. cit.*, s. 153; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2007, s. 231-234).

<sup>77</sup> Odnośnie pełnienia przez zwyczaję podatku od dochodu nieujawnionego m.in. roli odsetek za zwłokę zob. P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 240.

<sup>78</sup> J. Makarewicz, *Prawo karne*, Książnica Polska, Lwów-Warszawa 1924, s. 22.

i usług, sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług nie stosowano, gdy podatnik przed dniem wszczęcia kontroli złożył korektę deklaracji oraz wpłacił kwotę wynikającą ze zmiany wraz z odsetkami za zwłokę. Powyższa regulacja mogłaby zatem wskazywać, że sankcja dodatkowego zobowiązania podatkowego nie pełniła wyłącznie lub w ogóle funkcji represyjnej<sup>79</sup>. Podkreślić należy jednocześnie, że w wypadku pozostałych sankcji podatkowych z reguły nie występuje możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności z tytułu sankcji.

Trudność sprawia badanie odwetowego charakteru sankcji innych niż dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Brak ustawowych dyrektyw wymiaru i wykonania sankcji, duży stopień zróżnicowania ich charakteru oraz stopień uciążliwości, który nie jest tak wysoki jak w wypadku stawek dodatkowego zobowiązania, nie pozwalają na sformułowanie jednoznacznych wniosków co do odwetowego charakteru sankcji podatkowych.

Odwołanie do teorii prawa administracyjnego pozwala natomiast na wysunięcie wniosku o braku celu odpłaty w odniesieniu do sankcji podatkowych. W ramach klasyfikacji sankcji administracyjnokarnych, zgodnie z kryterium celów, jakie mają realizować wyróżnia się bowiem grupę sankcji o charakterze *stricte* represyjnym. Sankcje tego typu, określone jako najbardziej zbliżone do sankcji prawa karnego charakteryzuje to, że ich wyłączną rolą nie jest dążenie do przywrócenia stanu zgodnego z prawem lub wymuszenie wykonania obowiązku, lecz ukaranie.<sup>80</sup> Wskazuje się również, że w wypadku tego rodzaju sankcji można wyraźnie określić chronione dobro oraz przy ich wymiarze uwzględnić społeczną szkodliwość zachowania, które je naruszyło. W tym kontekście należy uznać, że zdecydowanej większości sankcji podatkowych nie można zaliczyć do tej grupy sankcji. Ponieważ celem sankcji podatkowych jest głównie wymuszenie zachowania zgodnego z prawem, występowanie elementu dolegliwości może wpływać natomiast na uznanie, że pełnią one raczej funkcję prewencyjną niż represyjną.

Podsumowując, należy stwierdzić, że nie wydaje się możliwe jednoznaczne ustalenie, czy obowiązujące sankcje podatkowe pełnią funkcję odpłaty. Brak dyrektyw wymiaru i wykonania sankcji powodują, że wszelkie wnioski w tym względzie będą miały charakter spekulatywny. Twierdzenie o charakterze *stricte* represyjnym sankcji podatkowych może być bowiem uzasadnione wyłącznie przypisaniem im elementu dolegliwości, który stanowi o istocie każdej sankcji.

<sup>79</sup> Zgodnie orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności z tytułu sankcji wskazuje na funkcję prewencyjną instytucji (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy 1998, nr 3, poz. 30).

<sup>80</sup> D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne*, Wydawnictwo Zakamycze, Kraków 2004, s. 154. Podobnie w odniesieniu do grzywien karnych oraz administracyjnych – M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 77.

---

### 6.1.2. FUNKCJA PREWENCYJNA

---

Sankcje podatkowe można również postrzegać jako instytucje, które zapobiegają lub powinny zapobiegać naruszaniu norm prawa podatkowego (funkcja prewencyjna). Badając funkcję prewencyjną, należy odwołać się do teorii prawa karnego, które uzasadniają celowy charakter kary. Teorie te określane jako celowościowe (teorie prewencyjne) opierają się na twierdzeniu, że kara wymierzana sprawcy powinna realizować wyłącznie cele społeczne związane z zapobieganiem popełnianiu przestępstw w przyszłości<sup>81</sup>.

Prewencja może mieć postać prewencji ogólnej (generalnej) albo prewencji szczególnej (indywidualnej). Prewencja ogólna jest rozumiana jako zapobieganie naruszaniu prawa w przyszłości przez wszystkich potencjalnych sprawców. Teoretycznie prewencja ogólna może być realizowana przez odstraszenie ewentualnych sprawców (tzw. prewencja negatywna) oraz ich wychowywanie (tzw. prewencja pozytywna). Obecnie ogólnoprewencyjny cel kar kryminalnych i środków karnych realizowany jest poprzez wychowanie, w tym przede wszystkim przez kształtowanie świadomości prawnej społeczeństwa oraz przekonywanie o nieuchronności i sprawiedliwości kar<sup>82</sup>.

Prewencja szczególna odnosi się do zapobiegania popełnianiu czynów zabronionych przez konkretnego sprawcę. Prewencja indywidualna może być osiągnięta poprzez uniemożliwienie skazanemu popełnienia nowych przestępstw (eliminacja, unieszkodliwienie), odstraszenie sprawcy oraz odpowiednie działania wychowawcze<sup>83</sup>.

Z punktu widzenia sposobu zapobiegania naruszeniom prawa, prewencja może zatem polegać na odstraszeniu bądź wychowywaniu zarówno konkretnej jednostki, jak i całego społeczeństwa. Podkreślić należy, że prewencja polegająca na odstraszeniu od naruszania prawa jest również związana z pogorszeniem sytuacji prawnej lub faktycznej naruszającego normę, co jest cechą charakterystyczną sankcji podatkowej. Odstraszenie odwołujące się do sfery psychologicznej, ze swej natury musi bowiem odwoływać się do lęku przed dolegliwością.<sup>84</sup>

Podobnie jak w wypadku funkcji represyjnej, badając funkcję prewencyjną sankcji podatkowych, należy odwołać się do przytoczonych wyżej ustaleń, zgodnie z którymi na zamierzony przez ustawodawcę cel kary wskazuje wypadkowa wysokości poszczególnych zagrożeń, ustawowych dyrektyw wymiaru sankcji, dyrektyw ich wykonania oraz rodzaju sankcji.

---

<sup>81</sup> M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *op. cit.*, s. 261; M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach... op. cit.*, s. 205.

<sup>82</sup> M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *op. cit.*, s. 265.

<sup>83</sup> M. Cieślak, *Polskie prawo karne.... op. cit.*, s. 419.

<sup>84</sup> M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach... op. cit.*, s. 208.



Analiza regulacji prawnych prowadzi do wniosku, że w wypadku sankcji podatkowych nie sposób doszukać się w ogóle elementów prewencji poprzez wychowanie. Brak dyrektyw wymiaru kary oraz ich wykonania powoduje, że wymiar sankcji podatkowych nie uwzględnia wychowawczych aspektów sankcji (np. zmiany postawy lub przeciwdziałania ponownemu naruszeniu prawa) zarówno w wypadku całego społeczeństwa, jak i konkretnych podmiotów. Jest to spowodowane przede wszystkim wyłącznie materialnym charakterem dolegliwości, w wypadku którego uwzględnienie elementu wychowawczego jest z natury utrudnione. Sankcje podatkowe nie realizują funkcji prewencyjnej również poprzez eliminację lub unieszkodliwienie. Ewentualne spełnienie funkcji prewencyjnej w wypadku sankcji podatkowych jest zatem możliwe wyłącznie poprzez odstraszenie.

Obowiązujące przepisy prawne nie zawierają postanowień, które pozwalałyby stwierdzić jednoznacznie, że sankcje podatkowe pełnią funkcję prewencji generalnej. Stosowanie indywidualnych sankcji odbywa się bowiem w postępowaniu podatkowym, które jest postępowaniem gabinetowym i w toku którego obowiązuje tajemnica skarbowa. Teoretycznie prewencja ogólna może być realizowana w pewnym zakresie poprzez upublicznianie przez organy administracji skarbowej zbiorczych informacji dotyczących skali stosowanych sankcji lub konkretnych decyzji związanych ze stosowaniem sankcji. Sama możliwość podawania w środkach przekazu informacji o zakresie stosowania sankcji podatkowych w ich ogólnym ujęciu nie dowodzi jednak prewencyjnego charakteru sankcji podatkowych.

Reasumując, sankcjom podatkowym można przypisać wyłącznie funkcję prewencji indywidualnej poprzez odstraszenie w związku z zagrożeniem dolegliwością o charakterze ekonomicznym. Jednocześnie analizę realizacji przez sankcje funkcji prewencyjnej nie sposób przeprowadzić wyłącznie na płaszczyźnie normatywnej. Analiza norm prawnych wskazuje, że obowiązujące ustawy podatkowe określają z reguły wyłącznie rodzaj sankcji oraz dolegliwości, jakie spotykają naruszającego prawo. Ograniczając się jedynie do treści norm, można stwierdzić, że instytucja umożliwiająca uwolnienie się od odpowiedzialności z tytułu sankcji, która w orzecznictwie wskazywana jest jako decydująca o funkcji prewencyjnej, związanej z zapobieganiem kolejnym naruszeniom prawa<sup>85</sup>, występowała wyłącznie w wypadku sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz występuje obecnie w sytuacji utraty prawa do skorzystania przez „małego przedsiębiorcę” ze zwolnienia z wpłacania podatku dochodowego w formie miesięcznych zaliczek na skutek powstania zaległości w daninach publicznych (art. 25 ust. 14 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

---

<sup>85</sup> Tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97.

W penologii podnosi się również, że na realizację funkcji prewencji indywidualnej przez kary wskazuje to, czy ograniczane jest zjawisko powrotu do przestępstwa<sup>86</sup>. Opierając się na tym twierdzeniu, uzasadnione wydaje się zatem twierdzenie, że występowanie w regulacjach prawnych jakichkolwiek instytucji prawnych, które wpływają na ograniczenie powrotu do naruszania prawa podatkowego, np. poprzez zwiększenie dolegliwości dla osób wielokrotnie karanych, wpływać będzie na realizację przez sankcje podatkowe funkcji prewencyjnej. Jednocześnie w wypadku polskich sankcji podatkowych brak jest jakichkolwiek regulacji prawnych, które przy stopniowaniu dolegliwości uwzględniałyby okoliczność uprzedniego naruszenia norm prawa. Analiza wyłącznie normatywna prowadzi zatem do uznania, że w zamierzeniu ustawodawcy sankcje podatkowe nie realizują bezpośrednio funkcji prewencyjnej.

Ustalenie funkcji prewencyjnej sankcji wymaga również odwołania się do sfery psychologicznej. Jest to uzasadnione przede wszystkim tym, że przedstawiciele nauki oraz orzecznictwo, uzasadniając prewencyjny charakter sankcji podatkowych (także sankcji w prawie administracyjnym), odwołują się właśnie do psychologicznego oddziaływania sankcji<sup>87</sup>.

Na płaszczyźnie psychologicznej wpływ sankcji podatkowych należy rozpatrywać w kontekście sytuacji przymusowej, jaka powstaje w związku z zagrożeniem zastosowania sankcji. Oddziaływanie prewencyjne na adresata normy poprzez stosowanie sankcji w ujęciu psychologicznym polega na stworzeniu w stosunku do naruszających normy zniechęcających sytuacji motywacyjnych<sup>88</sup>. W odniesieniu do sankcji prawnych wywoływana motywacja oparta jest na obawie przed sankcją, wynikającą z ujemnego bilansu przewidywanych następstw zachowania sprzecznego z prawem. Oddziaływanie na motywację poprzez zastosowanie sankcji podatkowych polega na uświadomieniu naruszającemu normę, że w celu uniknięcia dolegliwości powinien przestrzegać obowiązującego prawa. W tym wypadku działa mechanizm związany z założeniem, że świadomość wystąpienia niekorzystnych skutków, powoduje dążenie do uniknięcia tych dolegliwości przez zachowanie odmienne od zabronionego. Funkcja prewencyjna sankcji podatkowych jest zatem realizowana faktycznie poprzez odwołanie się do *stricte* ekonomicznego rachunku zysków i strat, jaki powinien

<sup>86</sup> L. Lernell, *Podstawy nauki polityki kryminalnej. Studia z zagadnień przestępstwa, odpowiedzialności, kary*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1967, s. 416.

<sup>87</sup> Np. M. Mazurkiewicz, *Sankcje prawno-finansowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL. Instytucje ogólne. Tom I*, red. M. Weralski, Ossolineum, Wrocław 1982, s. 352; I. Ożóg, *Czy sankcja VAT jest zgodna z prawem?*, *Prawo i Podatki* 2005, nr 12, s. 3; P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 238; M. Stahl, *Sankcje administracyjne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. J. Filipka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001, s. 658; R. Zelwiański, *Sankcje za nieprzechowywanie faktur – odpowiedzialność zbiorowa?*, *Przeгляд Podatkowy* 1997, nr 11, s. 37; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97.

<sup>88</sup> Zob. szerszej J. Zieleniewski, *op. cit.*, s. 388.

być dokonany przez osobę zamierzającą naruszyć normę. W zamierzeniu ustawodawcy dla podmiotów nieprzestrzegających normy bilans ten powinien być zawsze niekorzystny, co w założeniu ma powodować, że nie naruszą one prawa w przyszłości.

Konkludując, należy stwierdzić, że sankcjom podatkowym można przypisać funkcję prewencji indywidualnej, która jest realizowana poprzez odstraszenie<sup>89</sup>. Jednocześnie funkcja ta nie może być ustalona w drodze analizy *stricte* normatywnej (wyjątek stanowią obecnie utrata prawa do zwolnienia z wpłacania podatku w formie miesięcznych zaliczek oraz w pewnym zakresie opodatkowanie dochodów nieujawnionych lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych 75-procentową stawką<sup>90</sup>, a także stanowiła poprzednio sankcja dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług). Pełnienie funkcji prewencyjnej można z kolei uzasadnić w stosunku do wszystkich sankcji podatkowych poprzez odwołanie się do sfery psychologicznej. W ujęciu psychologicznym sankcje podatkowe powinny bowiem oddziaływać na psychikę adresatów norm prawnych poprzez uświadomienie konieczności przestrzegania tych norm. Ponieważ niniejsze opracowanie ma charakter dogmatycznoprawny, skuteczność tego mechanizmu nie będzie weryfikowana.

---

### 6.1.3. FUNKCJA ODSZKODOWAWCZA

---

Realizacja funkcji odszkodowawczej przez określoną instytucję w prawie cywilnym ma miejsce wówczas, gdy na skutek zastosowania tej instytucji wyrównany zostaje uszczerbek, jakiego doznał poszkodowany, przy czym cel ten zostaje w pełni osiągnięty, jeżeli uszczerbek jest pokryty w całości, a odszkodowanie nie przekracza rozmiarów szkody<sup>91</sup>. Dodać należy, że w doktrynie prawa administracyjnego wskazuje się, że w wypadku sankcji o jej funkcji kompensacyjnej decyduje pozostawanie wysokości dolegliwości w korelacji do wagi naruszonych dóbr oraz wyłączenie możliwości dochodzenia roszczenia odszkodowawczego na drodze cywilnej<sup>92</sup>.

W wypadku sankcji podatkowych funkcja odszkodowawcza może być stosunkowo łatwo realizowana, ponieważ ich stosowanie jest niezależne od wszelkich czynników subiektywnych, a „odszkodowanie” ma zawsze charakter majątkowy. W celu jednoznacznego ustalenia, czy sankcje

---

<sup>89</sup> Odwołując się do badań w krajach anglosaskich, we włoskiej doktrynie podkreśla się duże znaczenie elementu psychologicznego związanego z odstraszeniem podatnika naruszającego prawo poprzez świadomość negatywnych skutków naruszenia prawa, powołując się na to, że nawet w wypadku „osoby niewinnej” samo prowadzenie kontroli podatkowej wywołuje ogromny stres (M. Leccisotti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 514).

<sup>90</sup> Zob. J. Zdanowicz, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, Monitor Podatkowy 2000, nr 5, s. 12.

<sup>91</sup> W. Czachórski, *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. 74.

<sup>92</sup> D. Szumiło-Kulczycka, *op. cit.*, s. 155.

podatkowe pełnią funkcję odszkodowawczą, należy szczegółowo przeanalizować skutki ich stosowania.

Analiza poszczególnych sankcji podatkowych w kontekście wyrównania uszczerbku, jaki spowodowało zachowanie sprzeczne z prawem, pozwala na wyodrębnienie trzech rodzajów sankcji.

Pierwszy rodzaj stanowią sankcje polegające na zwiększeniu wysokości zobowiązania podatkowego z uwagi na zwiększenie podstawy opodatkowania bądź stawki podatkowej. Powiązanie tego typu sankcji podatkowych z niewykonanym zobowiązaniem podatkowym powoduje, że niekorzystny skutek polegający na wymierzeniu naruszającemu normę dolegliwości, jaką wywołuje sankcja obejmuje również niezapłacony podatek (np. sankcja polegająca na podwyższeniu do 50% stawki w stosunku do podatników, którzy zaniżyli dochód na skutek stosowania cen transakcyjnych powoduje, że przy stawce 19%, realna stawka „sankcyjna” wynosi 31%). Ten rodzaj sankcji zapewnia zatem w każdym przypadku uzyskanie przez związek publicznoprawny kompensacji jako wynagrodzenia szkody wynikającej z niezapłacenia podatku. Z uwagi na każdorazowe przekroczenie przez sankcję podatkową ram restytucji, co jest konstytutywną cechą sankcji, funkcja kompensacyjna nigdy nie jest jednak wyłączna.

Drugi typ sankcji podatkowych obejmuje dolegliwości polegające na nałożeniu na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego. Ten rodzaj sankcji, jeżeli został wobec podatnika zastosowany, nie jest w żadnym zakresie zależny od naprawienia szkody, jaka mogła wyniknąć z niezapłacenia podatku. Sankcje tego typu nie stanowią instytucji, które umożliwiają kompensację ewentualnej szkody wynikającej z uchybienia przez podatnika obowiązkowi.

Ostatni rodzaj sankcji podatkowych polega na utracie przez podatnika korzyści wynikających z przysługujących uprawnień. W związku z realizacją funkcji odszkodowawczej w wypadku tego rodzaju sankcji podatkowych nie jest możliwe jednoznaczne wykazanie, że na skutek ich zastosowania wyrównany zostanie ewentualny uszczerbek majątkowy. Trudność w ustaleniu tego związku wynika przede wszystkim z tego, że często zakres przedmiotowy sankcji podatkowych związanych z odebraniem praw nie pozwala ustalić rzeczywistej wysokości uszczerbku (np. wysokości tej nie da się ustalić w sytuacji niezgłoszenia w obowiązującym terminie kas rejestrujących do przeglądu technicznego). Możliwa jest także sytuacja, w której w wypadku tego typu sankcji znana wysokość szkody nie ma związku z rozmiarem sankcji (np. powstanie zaległości w dowolnej wysokości w świadczeniach publicznoprawnych skutkujące utratą prawa do skorzystania ze zwolnienia z podatku, bez względu na wysokość korzyści, jaką uzyskano z tytułu zwolnienia).

Reasumując, nie można w sposób jednoznaczny stwierdzić, że wszystkie sankcje podatkowe pełnią funkcje odszkodowawcze. W sytuacji wystąpienia szkody spowodowanej zachowaniem sprzecznym z prawem podatkowym, występuje wyraźny podział na trzy grupy sankcji podatkowych,

odpowiadający podstawowemu podziałowi sankcji według kryterium rodzaju dolegliwości (sankcje realizujące cel odszkodowawczy, niepełniące tego celu oraz sankcje, w wypadku których nie jest możliwe ustalenie, czy cel ten zostanie zrealizowany). Dodatkowo podkreślić należy, że kwestia pełnienia przez sankcje podatkowe funkcji odszkodowawczej jest z założenia bez znaczenia dla ich istoty. Jeżeli bowiem celem odszkodowania jest wyrównaniem uszczerbku w majątku, jaki powstał na skutek niewykonania obowiązku, to nie wykroczenie poza granice szkody nie powoduje powstania dolegliwości, będącej konsekwencją zachowania niezgodnego z obowiązkiem. Z kolei to właśnie występowanie dolegliwości stanowiącej w wypadku sankcji podatkowych swoistą „nadwyżkę” ponad wyrządzoną szkodę jest konstytutywną cechą sankcji.

---

#### 6.1.4. FUNKCJA FISKALNA

---

Co do zasady określonego świadczeniu można przypisać funkcję fiskalną, jeżeli jego zapłata skutkuje dostarczeniem związkowi publicznoprawnemu środków pieniężnych w celu ich wydatkowania na finansowanie zadań publicznych. *Prima facie* wydaje się więc, że sankcje podatkowe, które z założenia stanowią dla naruszającego normę dolegliwość majątkową, pełnią funkcję fiskalną. W wypadku sankcji podatkowych problem realizacji funkcji fiskalnej wydaje się jednak złożony.

W literaturze fiskalny charakter sankcji podatkowych jest przypisywany wyłącznie sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, co ma być uzasadnione porównaniem wielkości wpływów do budżetu państwa po zmniejszeniu od 1.01.1997 r. stawki tej sankcji<sup>93</sup>. W celu ustalenia, czy określona instytucja finansowoprarna pełni w jakimś stopniu funkcję fiskalną pozornie wystarczające wydaje się stwierdzenie wyłącznie tego, że jej stosowanie skutkuje dostarczeniem wierzycielowi podatkowemu środków pieniężnych. Wychodząc z takiego założenia należałoby oczywiście uznać, że sankcje podatkowe pełnią funkcję fiskalną ponieważ zwiększanie lub zmniejszanie dolegliwości poszczególnych sankcji podatkowych skutkuje z reguły zmianami w wysokości wpływów do budżetu.

Jednocześnie każdy dochód publiczny niezależnie od tytułu prawnego na podstawie którego jest pobierany powoduje zwiększenie zgromadzonych środków, co nie musi automatycznie oznaczać, że jego ustanowienie w zamierzeniu ustawodawcy ma spełnić głównie cel fiskalny. W szczególności traktowanie sankcji jako jednego z instrumentów gwarantujących przestrzeganie prawa pozwalałoby zakwestionować pogląd, który jako jeden z głównych powodów wprowadzenia sankcji powołuje

---

<sup>93</sup> R. Kubacki, *op. cit.*, s. 1.

względy fiskalne. Charakter sankcji podatkowych zbliża je bowiem do instytucji, które przykładowo w niemieckiej doktrynie prawa określone zostały jako podatkowe świadczenia uboczne, służące zabezpieczeniu lub wymuszeniu realizacji głównego roszczenia podatkowego i w związku z tym nakładane są w celach niefiskalnych<sup>94</sup>.

Istotne jest również to, że w świetle wysokości stawek obowiązujących sankcji podatkowych dolegliwość związana z ich zastosowaniem z reguły nie przekracza wysokości zobowiązania podatkowego, z którego wadliwym wykonaniem lub niewykonaniem związane jest stosowanie sankcji. Z kolei jeżeli wysokość sankcji jest niższa niż wysokość samego zobowiązania podatkowego, to trudno jest uznać cel fiskalny jako główny powód wprowadzania sankcji podatkowych.

Uznaniu, że sankcje podatkowe w zamierzeniu ustawodawcy pełnią funkcje fiskalne przeczy także to, iż prawidłowość tej tezy wymaga przypisania prawodawcy założeń niespełniających standardów współczesnego państwa prawa. Jeżeli bowiem ustawodawca wprowadzałby regulacje sankcyjne przede wszystkim po to, by zwiększyć wpływy do budżetu państwa, to faktycznie opierałby zwiększanie wpływów budżetowych na liczbie naruszeń prawa. W tym miejscu powstaje uzasadniona wątpliwość, czy współcześnie w demokratycznym państwie prawa, w którym obowiązująca konstytucja nakłada powszechny obowiązek jego przestrzegania<sup>95</sup>, takie założenie można zaakceptować. Wydaje się, że z uwagi na brak powodów uzasadniających przypisanie prawodawcy tego rodzaju intencji, tezę o uznaniu jako stanowiącego podstawę wprowadzania sankcji założenia o dodatnich dla budżetu skutkach zachowań sprzecznych z prawem należy co najmniej poddać w wątpliwość.

Reasumując, nie kwestionując faktu przyczyniania się sankcji podatkowych do zwiększania dochodów budżetu państwa, należy stwierdzić, że nie pełnią one funkcji fiskalnej w znaczeniu, w jakim przypisuje się tę funkcję innym daninom publicznoprawnym, w tym głównie podatkom.

## 7. GRANICE KSZTAŁTOWANIA SANKCJI PODATKOWYCH

---

### 7.1. SANKCJE PODATKOWE A POSTANOWIENIA KONSTYTUCJI RP

---

Podstawową i niekwestionowaną rolę w wytyczaniu zakresu władztwa podatkowego związków publicznoprawnych odgrywają postanowienia Konstytucji RP ustanawiające obowiązujące

<sup>94</sup> Za I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, arszawa 1999, s. 176; podobnie A. Hanusz, *op. cit.*, s. 6.

<sup>95</sup> Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy 2002, nr 3, poz. 24.

zasady konstytucyjne. Zasady te należy stosować oceniając przepisy ustanawiającej kolejne sankcje podatkowe. W szczególności nie ulega wątpliwości konieczność stosowania do wszystkich sankcji podatkowych konstytucyjnych zasad równości, proporcjonalności oraz określoności wynikających z treści art. 32 ust. 1 i 3 Konstytucji RP. Zasady te mają bowiem charakter uniwersalny w stosunku do wszystkich regulacji prawnych i z tego względu odnoszą się wprost do wszystkich typów sankcji podatkowych.

Wątpliwości nie będzie również wywoływać konieczność stosowania zasady powszechności (art. 84 Konstytucji RP) w stosunku do sankcji podatkowych polegających na zwiększeniu wysokości zobowiązania podatkowego lub nałożeniu dodatkowego zobowiązania podatkowego. Niezależnie bowiem od związku, jaki wykazują one z samym zobowiązaniem podatkowym, sankcje tego typu stanowią świadczenia publiczne, które *expressis verbis* wymienia art. 84 Konstytucji RP. Pojawia się natomiast wątpliwość odnośnie konieczności stosowania do sankcji polegającej na zwiększaniu wysokości zobowiązania podatkowego i nakładania dodatkowego zobowiązania podatkowego wymogu ustawowego ustanawiania przewidzianego w art. 217 Konstytucji RP. W doktrynie prawa konstytucyjnego podnosi się bowiem, że pojęcie „danin publicznych”, które zostało użyte w tym przepisie nie obejmuje świadczeń o celu innym niż fiskalny, w tym np. świadczeń sankcyjnych<sup>96</sup>. Wskazuje się przy tym na konieczność stosowania do świadczeń publicznych o celu innym niż fiskalny, np. treści art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, który przewiduje zasadę *nullum crimen sine lege*.

Wydaje się, że przedstawione kryterium celu świadczenia, zgodnie z którym art. 217 Konstytucji RP stosuje się wyłącznie do danin o celu fiskalnym, nie znajduje jednak zastosowania do sankcji podatkowych – w czym m.in. wyraża się ich odmienność na tle pozostałych typów sankcji. Sankcje podatkowe, z uwagi na swoje konstytutywne cechy oraz wewnętrzną strukturę zbliżoną do budowy podatku, stanowią bowiem rodzaj daniny publicznej w szerokim ujęciu jako świadczenie na rzecz podmiotu publicznego nakładanego normami prawa publicznego<sup>97</sup>. Za uznaniem konieczności stosowania do sankcji podatkowych zasady ustawowej regulacji przemawia także dyrektywa wykładnia przepisów zgodnie z regułą *ad minori ad maius*. Nie sposób bowiem uznać konieczności stosowania wymogów art. 217 Konstytucji RP do ustanawianych podatków i jednocześnie pominąć te wymogi w stosunku do sankcji podatkowych, które cechuje zdecydowanie wyższy stopień ingerencji w prawo własności, mniejsza akceptacja ze strony podatników oraz krótsza tradycja ich stosowania.

<sup>96</sup> Szerzej na temat konstytucyjnego ujęcia danin publicznych, ciężarów oraz świadczeń publicznych zob. A. Bień-Kacała, *Zasad władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2005, s. 132-134.

<sup>97</sup> Por. I. Mirek, *op. cit.*, s. 28-29.

Pojawia się również wątpliwość odnośnie stosowania zasady wyłączności ustawowej do sankcji podatkowych związanych z utratą uprawnień wynikających z przyznanych praw. W odniesieniu do tego typu sankcji należy uznać konieczność stosowania art. 217 Konstytucji RP w części, w jakiej nakazuje on nakładać daniny wyłącznie w drodze ustawy, ze względu na skutek, jaki wywołuje nałożenie sankcji. W wypadku sankcji polegających na utracie uprawnień efektem ich zastosowania jest zawsze bezpośrednie zwiększenie kwoty płaconego podatku, zwiększenie wysokości podstawy opodatkowania lub konieczność obliczenia i zapłacenia podatku przy wcześniejszym braku takiego obowiązku.

Teoretycznie można rozważyć sytuację, w której nałożony obowiązek nie dotyczy obowiązku zapłaty podatku, lecz obowiązków instrumentalnych oraz jest on nałożony przepisami aktów rangi niższej niż ustawa (np. rozporządzeniem). Jeżeli następnie zostałyby przyznane podmiotowi zobowiązanemu uprawnienie, które wynikałoby również z aktu niższej rangi niż ustawa (np. zwolnienie z obowiązków instrumentalnych), to powstaje wątpliwość, czy ewentualna sankcja polegająca na utracie tego uprawnienie podlegałaby wymogowi określenia w ustawie. Ponieważ opisana sytuacja, zarówno związana z nałożeniem obowiązku, jak i utratą prawa, nie mieści się w „nakładaniu podatków lub danin publicznych”, lecz dotyczy kwestii związanych wyłącznie z ich zapłatą, należy uznać, że w takiej sytuacji art. 217 Konstytucji RP nie znajduje zastosowania. Jednocześnie nie wyklucza to konieczności uregulowania ewentualnej utraty prawa w drodze ustawy z uwagi na inne zasady konstytucyjne. Zgodnie z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego zasadę wyłączności ustawy wyinterpretowaną z zasady demokratycznego państwa prawa należy odnosić do wszystkich norm o charakterze represyjnym, w tym również administracyjnoprawnych<sup>98</sup>. Tezę tę należy podzielić w całości.

---

<sup>98</sup> Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 1995 r., U 4/95, Orzecnictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy 1995, nr 1, poz. 4.



## 7.2. SANKCJE PODATKOWE A PRAWO PODATKOWE MIĘDZYNARODOWE

### 7.2.1. SANKCJE PODATKOWE A REGULACJE UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH

#### 1) Sankcje a postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Ponieważ postanowienia polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące dochodów i majątku oparte są przede wszystkim na Modelu Konwencji OECD<sup>99</sup>, analiza postanowień umów zostanie dokonana w oparciu o jej przepisy. Jakkolwiek Model Konwencji nie może być uznany za źródło prawa, to odwołanie do niego, zamiast zbiorczo do wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ułatwia prowadzenie czytelnej analizy.

*Prima facie* należałoby uznać, że przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawierają sankcji bądź norm odnoszących się do sankcji podatkowych. Międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają bowiem wyłącznie regulacje, które ograniczają państwa – sygnatariuszy umowy – w pobieraniu podatków, wobec których uprawnienie takie przysługuje na podstawie przepisów prawa wewnętrznego<sup>100</sup>. Jednocześnie zgodnie z art. 24 ust. 1 Modelu Konwencji, obywatele umawiającego się państwa nie mogą być poddani w drugim umawiającym się państwie ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, jakim mogą być poddani w takich samych okolicznościach, w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania lub siedziby, obywatele tego drugiego państwa. Wskazany przepis ustanawia zakaz dyskryminacji, który jakkolwiek w praktyce najczęściej będzie stosowany do różnego rodzaju korzyści wynikających z norm wewnętrznego prawa podatkowego, należy uznać, że obejmuje także sytuacje stosowania wobec obywateli innego państwa sankcji podatkowych<sup>101</sup>.

W pozostałym zakresie w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie ma żadnych rozwiązań prawnych odnoszących się bezpośrednio do sankcji podatkowych. Z uwagi jednak na to, że sankcje podatkowe polegające na zwiększeniu wysokości zobowiązania podatkowego z racji

<sup>99</sup> Zob. *Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2005*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, dalej „Model Konwencji”.

<sup>100</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 223.

<sup>101</sup> Na temat pojęcia i rodzajów dyskryminacji w międzynarodowym prawie podatkowym zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 15-19; L. Hinnekens, *Zakaz dyskryminacji w europejskim prawie podatkowym: czy pokolorować kameleona?*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 1999, nr 1, s. 16 i n.; A. Zalański, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 7-66.

podwyższenia stawki podatkowej lub podstawy opodatkowania w swojej konstrukcji odpowiadają budowie podatków, należy rozważyć, czy w odniesieniu do tego typu sankcji stosuje się przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ze względu na zakres przedmiotowy polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania problem ten dotyczy wyłącznie dwóch typów sankcji uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Sankcją tego typu stanowi opodatkowanie nieujawnionego dochodu osób fizycznych przy zastosowaniu 75-procentowej stawki podatkowej oraz podwyższenie stawki podatkowej do 50% w stosunku do oszacowanych dochodów podatników, którzy zaniżyli dochód na skutek stosowania cen transakcyjnych.

Wydaje się, że w odniesieniu do dochodu nieujawnionego oraz nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów nie jest w ogóle możliwe zastosowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W związku z ustaleniem jurysdykcji podatkowej konkretnego państwa następuje bowiem zawsze ustalenie kraju, z jakiego pochodzi dochód, co faktycznie jest jednoznaczne z ujawnieniem samego dochodu oraz wskazaniem jego rodzaju. Jeżeli natomiast dochód jest ujawniony i oznaczony rodzajowo, to nie ma podstaw do objęcia go sankcją podatkową polegającą na zastosowaniu 75-procentowej stawki podatkowej.

Należy uznać, że także sankcja polegająca na podwyższeniu stawki podatkowej w stosunku do dochodów podatników zaniżonych na skutek stosowania cen transakcyjnych (art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 30d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie wiąże się bezpośrednio z treścią art. 9 Modelu Konwencji, przewidującego opodatkowanie tego typu dochodów. Jakkolwiek sankcja ta dotyczy przerzucania dochodu, to przesłanką jej zastosowania jest – oprócz oszacowania przerzuconego dochodu dokonanego na podstawie przepisów ustaw o podatkach dochodowych – nieprowadzenie dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Sankcja podatkowa polegająca na zastosowaniu 50-procentowej stawki ma zatem charakter następczy w stosunku do konsekwencji stosowania cen transakcyjnych, obejmując swoim zakresem wszystkich podatników polskich podatków dochodowych nie wywiązujących się z nałożonych na nich obowiązków. Brak jest tu zatem związku z regulacjami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w tym sensie, że umowy te nie ograniczają w żadnym stopniu zakresu stosowania i wysokości sankcji.

Reasumując, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od odchođów i majątku oprócz zakazu dyskryminacji, podobnie jak pozostałe źródła prawa podatkowego międzynarodowego rozgraniczające jurysdykcję państw oraz regulujące zakres zwolnień przedstawicieli dyplomatycznych i konsularnych same nie wprowadzają sankcji podatkowych oraz nie zawierają istotnych postanowień wpływających na konstrukcję sankcji.

## 2) Stosowanie sankcji podatkowych a Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności

Z uwagi na uznanie Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności z dnia 4 listopada 1950 r.<sup>102</sup> jako skutecznego instrumentu przeciwdziałania nadmiernej ingerencji państwa w sferę wolności i praw podatnika<sup>103</sup>, pojawia się problem, na ile jej regulacje ograniczają zakres stosowania sankcji podatkowych.

Największe wątpliwości wywołuje konieczność stosowania do sankcji podatkowych art. 6 Konwencji Europejskiej, który przewiduje, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzygnięciu o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Prawo do sądu obejmuje z kolei obowiązek zapewnienia zasad niezawisłości i bezstronności sądu, terminowego rozpoznania sprawy, jawnego rozpoznania sprawy, domniemania niewinności, równości stron i gwarancji ochrony ich praw w toku procesu oraz prawdy materialnej. Wątpliwości może wywoływać zakres pojęcia „sprawa karna”, o jakim mowa w Konwencji Europejskiej, w tym w szczególności to czy należy nim objąć postępowania związane ze stosowaniem sankcji podatkowych<sup>104</sup>.

Jednocześnie w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka standardy wynikające z art. 6 ust. 1 Konwencji Europejskiej uznano za zachowane w sytuacji stosowania sankcji administracyjnokarnych, do których należy zaliczyć dodatkowe zobowiązanie podatkowe, jeżeli realizacja prawa do sądu jest zapewniona poprzez możliwość skutecznego zaskarżenia do sądu decyzji organów administracyjnych nakładających sankcje<sup>105</sup>. Nie ulega wątpliwości, że w wypadku polskich sankcji podatkowych stronie zobowiązanej zawsze przysługuje prawo do zaskarżenia decyzji drugoinstancyjnej nakładającej sankcje do sądu administracyjnego. Niezależnie zatem od uznania

<sup>102</sup> Dz. U. z 2003 r. Nr 61, poz. 284 ze zm., dalej „Konwencja Europejska”.

<sup>103</sup> Zob. A. Leszczyńska, *Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrumentu ochrony praw podatnika*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 1-2, s. 9 i n.

<sup>104</sup> Zob. szerzej M. Balcerzak, A. Zalański, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, KPrP 2002, Nr 1, s. 41-43; C. Campbell, *Application of the Charter to Civil Penalties in The Income Tax Act*, Candian Tax Journal 2002, Nr 50, s. 4-9; A. Leszczyńska, *op. cit.*, s. 29-33 i powołane tam orzecznictwo oraz T. Jasudowicz, *Orzeczenia strasburskie. Zbiór orzeczeń za lata 1990-1997*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997, s. 160-162 i 231-232. Zob. również wyrok ETPC z 15.06.1999 r. w sprawie *W. S. przeciwko Polsce* (Nr 37607/97), w którym uznano, że grzywna w łącznej wysokości 400 zł powoduje, iż sprawa związana z jej wymierzeniem nie ma charakteru „kryminalnej”. W niniejszej pracy została przyjęta numeracja orzeczeń zgodna z oznaczeniem wyroków na oficjalnej stronie internetowej ETPC.

<sup>105</sup> Zob. m.in. wyrok ETPC z 21.02.1984 r. w sprawie *Öztürk przeciwko RFN* (Nr 8544/79).

poszczególnych sankcji za „karne”, w wypadku wszystkich polskich sankcji podatkowych, standardy wynikające z art. 6 ust. 1 Konwencji Europejskiej należy uznać obecnie za zachowane.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 Konwencji Europejskiej, każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego miejsca zamieszkania i swojej korespondencji. Na podstawie art. 8 ust. 2 Konwencji Europejskiej ingerencja władzy publicznej w korzystanie z tych praw jest możliwa wyłącznie w uzasadnionych przypadkach przewidzianych w ustawach. Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z przepisu tego wynika m.in. konieczność ograniczenia organów administracji skarbowej przeciwdziałających ewentualnym nadużyciom, w tym w szczególności sądowa kontrola czynności związanych z przeszukaniem i zajęciem dowodów<sup>106</sup>. Nie narusza jednak prawa do prywatności ingerencja polegająca na żądaniu od podatnika ujawnienia informacji dotyczących jego prywatnych wydatków<sup>107</sup>. Zachowanie standardu poszanowania życia prywatnego i rodziny w kontekście przepisów regulujących polskie sankcje podatkowe musi być oceniane wyłącznie w odniesieniu do norm postępowania zmierzającego do wymierzenia sankcji.

Na podstawie art. 13 Konwencji Europejskiej, każdy czyje prawa i wolności zawarte w konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe.

Zgodnie z art. 14 Konwencji Europejskiej, korzystanie z praw i wolności wymienionych w konwencji powinno być zapewnione bez dyskryminacji wynikającej z jakichkolwiek innych przyczyn. Należy uznać, że przewidziany w art. 14 Konwencji Europejskiej zakaz dyskryminacji odnosi się również do sankcji podatkowych, które teoretycznie mogą ograniczać korzystanie z praw i wolności poprzez nierówne traktowanie.

Ponieważ skutkiem zastosowania sankcji podatkowych jest przeniesienie własności środków pieniężnych, może pojawić się problem obowiązku przestrzegania art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej z dnia 20 marca 1952 r.<sup>108</sup>, zgodnie z którym każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. W szczególności nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Ochrona prawa własności nie narusza jednak prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania

<sup>106</sup> M. Dassel, *Human Rights, European Law and Tax Law: The Implications of the Judgments of the Court of Human Rights in re Funke and of European Court of Justice in re Corbiau*, EC Tax Review 1994, nr 3, s. 87-88 i powołany tam wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 25 lutego 1993 r. w sprawie *Fuke przeciwko Francji* (Nr 10828/84).

<sup>107</sup> *Ibidem*, s. 86-87 oraz powołana tam decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka w sprawie *Hardy–Spirlet przeciwko Belgii* (Nr 12662/82).

<sup>108</sup> Dz. U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175, dalej „Pierwszy protokół do Konwencji Europejskiej”.

podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych. Z uwagi na to, że sankcje podatkowe gwarantują wykonanie norm podatkowych należy odnieść się do dopuszczalności pozbawienia prawa do własności na skutek pobrania podatku. W orzeczeniach Europejskiego Trybunału oraz Komisji Praw Człowieka nie jest kwestionowane to, że jakkolwiek świadczenie podatków, w tym ich przymusowa egzekucja, powodują utratę własności przez podatnika, to w świetle art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej jest to ingerencja oczywiście dopuszczalna<sup>109</sup>. W kontekście dozwolonej ingerencji w prawo własności dopuszczalna jest przy tym możliwość nie tylko pobierania podatków, lecz również innych świadczeń publicznych, w tym również kar pieniężnych, do których zalicza się kary pieniężne orzekane w trybie administracyjnym<sup>110</sup>. Wynikający z art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej szeroki zakres dopuszczalnej ingerencji w prawo własności w sytuacji nakładania zobowiązań podatkowych, świadczeń publicznych oraz kar pieniężnych, które to daniny zgodnie z orzecznictwem organów Konwencji Europejskiej obejmują także instytucje zapobiegające naruszaniu prawa poprzez skłanianie obywateli do jego przestrzegania<sup>111</sup>, pozwala sformułować twierdzenie o dopuszczalności stosowania sankcji podatkowych. Ewentualne ograniczenie w nakładaniu sankcji podatkowych wynika natomiast z przewidzianej w art. 1 Pierwszego protokołu do Konwencji Europejskiej zasady równoważenia interesu powszechnego i indywidualnego. W doktrynie wskazuje się, że analiza orzecznictwa Europejskiego Trybunału oraz Komisji Praw Człowieka prowadzi do wniosku, iż naruszenie zasady równowagi następuje w sytuacji podważenia „rozsądnego stosunku proporcjonalności” środków do celu, czyli powstania istotnej dysproporcji środków i celu, pozbawionej racjonalnych podstaw<sup>112</sup>.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że jakkolwiek Konwencja Europejska ogranicza zakres kształtowania sankcji podatkowych, to nie są to ograniczenia, które w sposób istotny wpływają na kształt sankcji w ich obecnej postaci. W szczególności w porównaniu z ograniczeniami wynikającymi z postanowień Konstytucji RP regulacje Konwencji Europejskiej nie ustanawiają dla sankcji podatkowych granic węższych.

---

<sup>109</sup> Zob. decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka z dnia 27 września 1976 r. w sprawie *Four Companies przeciwko Austrii* (Nr 7427/82). Szerzej I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002, s. 148-152.

<sup>110</sup> Zob. orzecznictwo w: A. Leszczyńska, *op. cit.*, s. 39-46 oraz I. Nakielska, *op. cit.*, s. 152-153.

<sup>111</sup> I. Nakielska, *op. cit.*, s. 178-179.

<sup>112</sup> C. Mik, *Prawo własności w europejskiej konwencji praw człowieka*, Państwo i Prawo 1993, nr 5, s. 33.

### 7.3 SANKCJE PODATKOWE A PRAWO PODATKOWE WSPÓLNOTY EUROPEJSKIEJ

---

Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej z uwagi na swój charakter nie zawiera sankcji podatkowych w znaczeniu przyjętym w niniejszej pracy. Brak sankcji jest skutkiem tego, że nie ma norm prawnych regulujących stanowiąc i pobór podatków na rzecz Wspólnoty Europejskiej. Ponieważ prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej korzysta jednocześnie z zasady pierwszeństwa w stosunku do prawa krajowego oraz zasady bezpośredniego stosowania<sup>113</sup>, konieczne jest rozważenie jego roli w kształtowaniu granic sankcji podatkowych.

W skład prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej wchodzi dwie grupy regulacji. Pierwszą stanowią unormowania zawarte w Traktacie z dnia 25 marca 1957 r. o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej<sup>114</sup>, które są wzorcem do oceny obowiązującego prawa wewnętrznego. Druga grupa obejmuje regulacje stanowiące podstawę harmonizacji prawa państw członkowskich zawarte głównie w prawie wtórnym.<sup>115</sup> Problem wpływu prawa wspólnotowego na konstrukcję sankcji podatkowych należy rozważyć odrębnie w odniesieniu do tych dwóch zagadnień.

Zgodnie z art. 2 Traktatu WE, podstawowe zadania jakie ma realizować Wspólnota Europejska mają zostać osiągnięte głównie przez ustanowienie wspólnego rynku. Do ustanowienia wspólnego dla wszystkich państw Wspólnoty rynku wymagane jest z kolei zagwarantowanie swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitałów. Istotną przeszkodę na drodze do osiągnięcia swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitałów oraz wolnej konkurencji i swobody prowadzenia działalności gospodarczej mogą stanowić regulacje prawne poszczególnych państw członkowskich, w tym także przepisy podatkowe<sup>116</sup>.

Traktat WE zawiera liczne przepisy odnoszące się pośrednio lub bezpośrednio do regulacji o charakterze podatkowym (m.in. art. 23, art. 25, art. 39, art. 43, art. 49, art. 56, art. 58, art. 87–89, art. 90, art. 91–93 i art. 163 ust. 2 Traktatu WE). Każdy ze wskazanych przepisów może ograniczać w mniejszym bądź większym stopniu zakres krajowych regulacji prawnych, w tym również tych o charakterze sankcyjnym. Jednocześnie dla ustalenia granic sankcji podatkowych największe znaczenie

---

<sup>113</sup> Zob. C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2000, s. 293.

<sup>114</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2, dalej „Traktat WE” (przyjęta numeracja przepisów odpowiada wersji Traktatu WE obowiązującej po zmianach wynikających z Traktatu Amsterdamskiego z dnia 2 października 1997 r., Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/31).

<sup>115</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 16.

<sup>116</sup> H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 318.

ma przewidziany w art. 90 Traktatu WE zakaz dyskryminacji, zgodnie z którym żadne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Z uwagi na szeroki zakres instytucji mogących skutkować dyskryminacyjnym traktowaniem towarów z innego państwa Unii Europejskiej (zabronione jest nałożenie „bezpośrednio lub pośrednio” „podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju”) należy uznać, że zakaz dyskryminacji odnosi się również do sankcji podatkowych. Tezę tę potwierdzają orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w których ustalono, że niedopuszczalną dyskryminację stanowią również wyższe sankcje karne za naruszenie prawa podatkowego przy imporcie towarów w porównaniu z sankcjami stosowanymi w wypadku naruszenia przepisów prawa dotyczących obrotu towarami krajowymi<sup>117</sup>. W świetle prawa wspólnotowego dopuszczalne jest jednocześnie dyskryminacyjne różnicowanie stawek sankcji karnych, jeżeli towar jest importowany z kraju niebędącego członkiem Wspólnoty Europejskiej<sup>118</sup>. Powyższe zasady powinno odnieść się również do sankcji podatkowych.

Zgodnie z art. 39 ust. 1 Traktatu WE, zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty. Na podstawie art. 39 ust. 2 Traktatu WE, swoboda przepływu pracowników obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Jakkolwiek art. 39 Traktatu WE nie wspomina o opodatkowaniu dochodu uzyskanego z tytułu wynagrodzenia, to bezsprzecznie dotyczy on tej kwestii, wprowadzając przede wszystkim zakaz dyskryminacyjnego opodatkowania pracowników – rezydentów i nierezydentów państw członkowskich<sup>119</sup>. Należy uznać, że wskazany zakaz dyskryminacji dotyczy również rozwiązań prawnych wprowadzających sankcje podatkowe, stosowanych w przypadku naruszenia norm związanych z opodatkowaniem dochodu.

Z kolei art. 43 Traktatu WE przewiduje zakaz dyskryminacji w odniesieniu do przedsiębiorców innych państw członkowskich obejmujący również ograniczenia w tworzeniu agencji, filii lub oddziałów. Zakaz dyskryminacji przedsiębiorców dotyczy oczywiście

<sup>117</sup> Zob. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawie *postępowanie karne przeciwko Reinerowi Drexler* (C-299/86), [1988] ECR 1213; wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie *Komisja przeciwko Francji* (C-276/1), [1993] ECR I-4430, omówione w: Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe... op. cit.*, s. 146-147.

<sup>118</sup> Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 1 lipca 1993 r. w sprawie *Metalsa Srl* (C-276/1), [1993] ECR I-4430.

<sup>119</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe... op. cit.*, s. 24. Zob. także orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczące zakazu dyskryminacji wynagrodzeń pracowników w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 42-54 i A. Złasiński, *op. cit.*, s. 122-145.

również przepisów prawa podatkowego<sup>120</sup>, w tym także wprowadzania ewentualnych sankcji różnicujących sytuację poszczególnych podmiotów.

Zgodnie z art. 49 Traktatu WE, zakazane jest ograniczanie zasady swobodnego świadczenia usług wewnątrz Wspólnoty Europejskiej przez obywateli państw członkowskich mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie innym niż odbiorca usługi. Podobnie jak w wypadku pozostałych swobód traktatowych, przepisy podatkowe dyskryminujące usługodawców z innych państw członkowskich są niezgodne z prawem wspólnotowym<sup>121</sup>. Ponieważ ewentualna dyskryminacja teoretycznie może mieć miejsce także na skutek zastosowania sankcji podatkowych (np. w wyniku zróżnicowania stawek) należy uznać, że podlegają one kontroli z punktu widzenia zgodności z zasadą swobodnego świadczenia usług.

Zgodnie z zasadą swobodnego przepływu kapitału w ramach Wspólnoty Europejskiej przewidzianą w art. 56 ust. 1 Traktatu WE, zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału i płatności między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Z uwagi na to, że na przeszkodzie swobodnego przepływu kapitału mogą stanąć regulacje podatkowoprawne, podlegają one kontroli wykonywanej przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości<sup>122</sup>. W takim samym zakresie kontroli podlegać będą ewentualne przepisy wprowadzające sankcje podatkowe ograniczające przepływ kapitałów. Zaznaczyć należy, że w myśl art. 58 ust. 1 lit. b Traktatu WE, zakaz ograniczania swobody przepływu kapitałów nie narusza prawa państw członkowskich do podejmowania wszelkich niezbędnych środków do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej. Należy uznać, że szeroka formuła jaką zawiera wskazany przepis wprowadza możliwość posługiwania się również sankcjami podatkowymi, przy czym państwa członkowskie muszą przestrzegać m.in. zasady proporcjonalności oraz uwzględniać swobody traktatowe (zob. art. 58 ust. 3 Traktatu WE).

Reasumując, przewidziane w Traktacie WE zakazy dyskryminacji gwarantujące ochronę swobód traktatowych należy stosować również jako wzorzec do oceny przepisów regulujących sankcje podatkowe.

---

<sup>120</sup> Zob. wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości omówione w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 54-78; L. Hinnekens, *op. cit.*, s. 25-30; A. Zalański, *op. cit.*, s. 168-195.

<sup>121</sup> Zob. wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach *Jessica Safir* (wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r., C-118/96, [1998] ECR I-1897), *Eurowings* (wyrok z dnia 26 października 1999 r., C-294/97, [1999] ECR I-7449) i *Vestergaard* (wyrok z dnia 28 października 1999 r., C-55/98, [1999] ECR I-7643) omówione w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 70-83.

<sup>122</sup> Szerzej B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe... op. cit.*, s. 84-86.



Sankcje podatkowe ograniczone są również postanowieniami prawa wtórnego Wspólnoty Europejskiej dotyczącymi podatków pośrednich. W pierwszej kolejności należy rozważyć ograniczenia sankcji podatkowych wynikające z przepisów regulujących podatek od towarów i usług.

Dla wytyczenia granic sankcji podatkowych najistotniejsze znaczenia mają postanowienia Dyrektywy Rady 2006/112/EC z dnia 29 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>123</sup>. Ponieważ Dyrektywa VAT 2006/112/EC wprowadza liczne rygorystyczne ograniczenia w związku z przyjmowaną konstrukcją podatku od towarów i usług, powstaje wątpliwość, na ile ograniczenia te będą dotyczyły sankcji podatkowych. Na marginesie należy wskazać, że jakkolwiek przepisy Dyrektywy VAT 2006/112/EC oraz większości pozostałych dyrektyw same nie ustalają sankcji i nie wskazują bezpośrednio na możliwość wykorzystania sankcji podatkowych, to wskazanie kar administracyjnych jako instrumentu przeciwdziałającego naruszeniu prawa w związku ze zwrotem podatku nastąpiło w art. 7 ust. 5 Ósmej Dyrektywy Rady 79/1072/EEC z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium kraju<sup>124</sup>.

Wpływ wymaganej postanowieniami prawa wspólnotowego konstrukcji podatku od towarów i usług na zakres sankcji podatkowych przedstawia się w sposób zróżnicowany w odniesieniu do poszczególnych rodzajów sankcji. Przykładowo dla ograniczenia zakresu sankcji podatkowych polegających na utracie przyznanych uprawnień, szczególne znaczenie ma zakaz naruszania neutralności podatku od towarów i usług w sferze konkurencyjności. Doniosłość zasady neutralności podatku od towarów i usług powoduje bowiem, że ewentualne sankcje podatkowe skutkujące utratą prawa do odliczenia podatku naliczonego nie mogą naruszać tej zasady<sup>125</sup>. Jeżeli zatem zachowane są wszystkie warunki wymagane prawem wspólnotowym związane z odliczeniem podatku naliczonego, to przepisy krajowe nie mogą bezzasadnie pozbawiać podatnika tego prawa. Niezależnie od typu sankcji podatkowej wszystkie przepisy wprowadzające każdą sankcję będą oczywiście oceniane z punktu widzenia zgodności z prawem wspólnotowym, w tym ewentualnego wpływu na zachowanie neutralności opodatkowania<sup>126</sup>.

<sup>123</sup> Dz. Urz. WE z 2006 r. Nr L 347, s. 1, dalej „Dyrektywa VAT 2006/112/EC”.

<sup>124</sup> Dz. Urz. UE z 1979 r. Nr L 331, s. 11.

<sup>125</sup> Zob. uzasadnienie wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 marca 2000 r. w sprawie *Gabalfrisa SL i inni* (C-110/98), ECR I-1577 omówiony w: K. Sachs (red.), *op. cit.*, s. 444-445. Szerzej W. Maruchin, *Czy polskie przepisy są zgodne z prawem wspólnotowym i Konstytucją?*, Prawo i Podatki 2008, nr 5, s. 5-8.

<sup>126</sup> Zob. w odniesieniu do sankcji dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług np. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie *K-1 Sp. z o.o.* (C-502/07).

Przepisy prawa wspólnotowego wytyczają również granice kształtowania sankcji podatkowych polegających na podwyższeniu stawki podatkowej w sytuacji naruszenia norm regulujących opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Przepisy prawa wspólnotowego przewidują do dnia 31 grudnia 2010 r. wprowadzić wyłącznie minimalną stawkę podatkową w wysokości 15% bez określenie jej górnego pułapu (art. 97 ust. 1 Dyrektywy VAT 2006/112/EC). Jednocześnie nie oznacza to możliwości ewentualnego podwyższania w prawie krajowym obowiązujących stawek do nieograniczonej wysokości. Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości prawo wspólnotowe opiera się na ogólnych zasadach prawa, w tym m.in. na zasadzie proporcjonalności, która w związku z realizacją swobód wspólnotowych nakazuje posługiwanie się w prawie wewnętrznym środkami współmiernymi do zamierzonego efektu<sup>127</sup>.

Ograniczenia w konstrukcji sankcji podatkowych będą również wynikać z przepisów prawa wspólnotowego dotyczących akcyzy. Poszczególne źródła prawa wspólnotowego harmonizujące akcyzę na terenie Wspólnoty Europejskiej nie zawierają jednocześnie bezpośrednich odniesień do sankcji podatkowych. W tym miejscu należy zatem ogólnie wskazać na konieczność ograniczania kształtu ewentualnych sankcji podatkowych (np. w zakresie wysokości stawek, które mogą zakłócać swobodę przepływu towarów, rozszerzania przedmiotu bądź podstawy opodatkowania, jurysdykcji podatkowej itp.) przepisami rozporządzeń, dyrektyw i decyzji regulujących harmonizację akcyz w państwach Wspólnoty Europejskiej.

Analiza postanowień poszczególnych dyrektyw dotyczących zbliżenia konstrukcji podatków bezpośrednich pozwala stwierdzić, że nie ustanawiają one sankcji oraz odnoszą się do nich w niewielkim stopniu<sup>128</sup>. W szczególności przepisy Dyrektywy PS oraz Dyrektywy IRP wskazują na dopuszczalność stosowania w prawie krajowym rozwiązań prawnych mających na celu zapobieganie naruszeniom prawa (w Dyrektywie IRP określonych jako przepisy „niezbędne”), do których należy zaliczyć przepisy ustanawiające sankcje podatkowe, również w sytuacji, gdy ograniczają one lub nawet uniemożliwiają podatnikom korzystanie z regulacji dyrektywy (art. 1 ust. 2 Dyrektywy PS i art.

<sup>127</sup> Zob. K. Lasiński-Sulecki, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT – próba oceny zgodności z europejskim prawem wspólnotowym*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 5, s. 9.

<sup>128</sup> Zob. Dyrektywa Rady 90/434/EEC z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu podatkowego dla fuzji, podziałów, wniesienia majątku, zamiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 225, s. 1), dalej „Dyrektywa MD”; Dyrektywa Rady 90/435/EEC z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i zależnych w różnych państwach członkowskich (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 225, s. 6), dalej „Dyrektywa PS”; Dyrektywa Rady 2003/48/EC z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 157, s. 38); Dyrektywa Rady 2003/49/EC z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. WE z 1990 r. Nr L 157, s. 49), dalej „Dyrektywa IRP”.

5 ust. 1 Dyrektywy IRP). Dyrektywy dotyczące podatków bezpośrednich zawierają także regulacje prawne, które można zakwalifikować jako dopuszczające posługiwanie się w prawie krajowy sankcjami o charakterze pozornym (zob. art. 11 ust. 1 lit. a Dyrektywy MD, art. 4 ust. 2 Dyrektywy PS, art. 4 ust. 2 i art. 5 ust. 2 Dyrektywy IRP).

Reasumując, na gruncie europejskiego prawa podatkowego zakres sankcji podatkowych jest ograniczony głównie zakazem dyskryminacji gwarantującym ochronę swobód wynikających z Traktatu WE oraz zasadą proporcjonalności. W stosunkowo niewielkim zakresie następuje natomiast ingerencja prawa wtórnego Wspólnoty Europejskiej w dopuszczalny zakres sankcji podatkowych. Dla ograniczenia zakresu sankcji podatkowych w podatkach pośrednich istotne znaczenie ma głównie zakaz naruszania neutralności podatku od towarów i usług.

## 8. FUNKCJONOWANIE SANKCJI PODATKOWYCH

---

### 8.1. PODMIOTOWY ZAKRES STOSOWANIA SANKCJI PODATKOWYCH

---

Sankcje podatkowe mogą być teoretycznie stosowane w stosunku do każdego podmiotu zobowiązanego w stosunku podatkowoprawnym. W prawie podatkowym, podobnie jak w innych gałęziach prawa publicznego<sup>129</sup>, ustawodawca posługuje się z reguły dodatkową kwalifikacją prawną poprzez wyodrębnienie potencjalnych adresatów sankcji.

Z obowiązujących regulacji prawnych wynika, że podstawowym podmiotem odpowiadającym z tytułu sankcji jest podatnik jako podmiot, na który w pierwszej kolejności nałożono obowiązek zapłaty podatku oraz obowiązki instrumentalne. Jediną sytuację, w której jako podmiot podlegający sankcji oznaczono nie podatnika, lecz wskazano jako odpowiedzialny każdy podmiot, który narusza prawo, przewiduje art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej wystawi fakturę VAT z wykazaną kwotą podatku do zapłaty, jest ona zobowiązana do jego zapłaty również w sytuacji, gdy faktura nie odzwierciedla rzeczywistego stanu faktycznego. Pozostałe przypadki stosowania sankcji podatkowych przewidują jako podmiot odpowiedzialny podatnika, przy czym następuje to wprost (np. „podatnicy tracą prawo do zwolnienia”) lub wynika z istoty danej sankcji (np. 75-procentowa stawka w podatku dochodowym od osób fizycznych, może być stosowana wyłącznie do opodatkowania dochodu podatnika).

---

<sup>129</sup> Zob. M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, *Studia Prawnicze* 2003, nr 4, s. 139.

Z obowiązujących przepisów wynika, że w sytuacji określenia w przepisach podmiotu odpowiedzialnego z tytułu sankcji nie następuje z reguły zawężenie jej zakresu podmiotowego w porównaniu z zakresem podmiotowym podatku poprzez bezpośrednie wskazanie określonej kategorii podmiotów zagrożonych sankcją (np. przedsiębiorców, pracodawców), tak jak ma to miejsce w sankcjach prawa administracyjnego<sup>130</sup>. Ponieważ jednak obowiązki, których naruszenie zagrożone jest sankcją, dotyczą wyłącznie pewnych grup podmiotów (np. brak prowadzenia dokumentacji dotyczącej stosowania cen transakcyjnych może dotyczyć wyłącznie podatnika–przedsiębiorcy), naturalne ograniczenie zakresu podmiotowego sankcji następuje poprzez odpowiedni zakres przedmiotowy sankcji podatkowej.

Analiza obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że pomimo nałożenia na płatników oraz inkasentów licznych obowiązków, z jednym wyjątkiem brak jest sankcji podatkowych odnoszących się do tych podmiotów. Jediną instytucją pełniącą funkcję sankcji podatkowej są bowiem odsetki za zwłokę, które obciążają płatnika oraz inkasenta.

Obowiązujące regulacje prawne z wyjątkiem odsetek za zwłokę nie zawierają także sankcji podatkowych stosowanych wyłącznie wobec następców prawnych oraz podmiotów przekształconych z tytułu naruszenia przez nich obowiązków wynikających z ich statusu prawnego. Następca prawny oraz podmiot przekształcony wstępując w sytuację prawną podatnika ponoszą jednocześnie odpowiedzialność z tytułu sankcji wymierzonych uprzednio temu podatnikowi. W tym miejscu powstaje problem słuszności obciążenia podmiotów przekształconych i następców prawnych sankcjami podatkowymi wymierzonymi wcześniej innemu podmiotowi, w sytuacji gdy na skutek niewykonania lub nieprawidłowego wykonania obowiązku podatek nie uzyskał korzyści majątkowych. Wydaje się, że racjonalne operowanie sankcjami podatkowymi przemawia za tym, by odpowiedzialność z tytułu sankcji była powiązana z korzyściami, jakie na skutek wcześniejszego naruszenia prawa przez podatnika uzyskał któryś z tych podmiotów.

W zakresie odpowiedzialności osób trzecich odpowiadających za zaległości podatnika oprócz odsetek za zwłokę, które dotyczą niewykonania przez osobę trzecią nałożonego na nią zobowiązania oraz są ograniczone zakresem odpowiedzialności głównego dłużnika, obowiązujące przepisy nie przewidują sankcji podatkowych. Co więcej, w doktrynie podkreśla się, że z regulacji prawnych wynika, iż intencją ustawodawcy uchwalającego przepisy o odpowiedzialności osób trzecich było jej ograniczenie w taki sposób, by w żadnej sytuacji nie przekraczała kwoty, do której uiszczenia zobowiązany jest sam podatnik, płatnik lub inkasent, co ma na celu wyeliminowanie ewentualnego

---

<sup>130</sup> Zob. D. Szumiło-Kulczycka, *op. cit.*, s. 139-143.

sankcyjnego charakteru tej odpowiedzialności<sup>131</sup>. Ponieważ zakres przedmiotowy odpowiedzialności osób trzecich dotyczy zaległości podatkowych podatnika, należy jednocześnie uznać, że obejmuje również odpowiedzialność z tytułu sankcji podatkowych wymierzonych wcześniej podatnikowi. Skutkiem zastosowania każdej z sankcji podatkowych jest bowiem podwyższenie istniejącego lub wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego<sup>132</sup>. Jednocześnie obecnie orzecznictwo sądowe uznaje, że w wypadku sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług wymierzonego spółce, nie stanowi ona zaległości podatkowej za którą powinien odpowiadać członek zarządu jako osoba trzecia<sup>133</sup>. Sąd oparł przy tym swoje stanowisko na charakterze sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wydaje się, że z uwagi na uzasadnienie przyjętego przez Sąd stanowiska specyficznym charakterem sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego (sankcja ta nie jest podatkiem obrotowym, znajdując jednocześnie zastosowanie tylko do naruszeń prawa dotyczących tego podatku), zaprezentowane uzasadnienie nie może znaleźć zastosowania do pozostałych sankcji podatkowych. Nie polemizując z przedstawionym stanowiskiem Sądu, które może budzić istotne wątpliwości w świetle brzmienia przepisów ustanawiających sankcję dodatkowego zobowiązania podatkowego, należy zaproponować odrzucenie przez ustawodawcę odpowiedzialności osób trzecich z tytułu sankcji podatkowych wymierzonych podatnikowi z uwagi na ich charakter (instrument zwiększający skuteczność norm prawa poprzez oddziaływanie głównie prewencyjne). W szczególności powstaje problem słuszności obciążenia osób trzecich sankcjami podatkowymi wymierzonymi wcześniej innemu podmiotowi, w sytuacji gdy podatnik nie uzyskał korzyści majątkowych. Wydaje się, że także w tym przypadku racjonalne operowanie sankcjami podatkowymi przemawia za powiązaniem odpowiedzialność z tytułu sankcji z korzyściami, jakie na skutek wcześniejszego naruszenia prawa przez podatnika uzyskała osoba trzecia.

## 8.2. PRZEDMIOTOWY ZAKRES STOSOWANIA SANKCJI PODATKOWYCH

---

Przedmiotem sankcji podatkowych są zachowania polegające na niewykonaniu lub nieprawidłowym wykonaniu obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Katalog zachowań objętych sankcjami podatkowymi jest co do zasady nieograniczony. Teoretycznie zakresem

---

<sup>131</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2007, s. 741.

<sup>132</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 305/05 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2005 r., I SA/Op 151/04 [w:] *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007, s. 337 i 340-341.

<sup>133</sup> Zob. Uchwała NSA z 16.11.2009 r., sygn. akt I FPS 2/09, niepublikowana.

przedmiotowym sankcji podatkowych można objąć każde zachowanie podmiotu zobowiązanego naruszające nałożony na niego obowiązek. Zachowanie związane z nieprzestrzeganiem norm prawa podatkowego obejmuje działanie (np. „podatnik w złożonej deklaracji wykazuje kwotę zobowiązania niższą od należnej”) oraz zaniechanie (np. „podatnik nie ujawnia źródeł przychodu”). Możliwa jest również sytuacja, w której zachowanie obejmuje zarówno działanie, jak i zaniechanie („obowiązek powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym na określoną okoliczność” i „należny podatek nie został zapłacony”).

Na stronach zobowiązanych w stosunku podatkowoprawnym ciążą różnorodne obowiązki, w ramach których wyróżnić można obowiązek główny w postaci zapłaty podatku oraz towarzyszące mu obowiązki o charakterze instrumentalnym. Analizując katalog zachowań objętych sankcjami podatkowymi w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na zależność między występowaniem sankcji a rodzajem podatku. Sankcje nie występują w podatkach lokalnych, które pobierane są przez samorządowe organy podatkowe. Nie jest przy tym jasne, czy jest to spowodowane wystarczającą skutecznością norm regulujących te podatki (co wydaje się wątpliwe), niewielkim znaczeniem przypisywanym przez ustawodawcę tym podatkom, małym stopniem skomplikowania ich konstrukcji (co jednak nie wpływa na jasność przepisów i związany z tym brak problemów interpretacyjnych) czy też wątpliwościami co do profesjonalizmu samorządowych organów podatkowych w stosowaniu sankcji. Można również domniemywać, że o niestosowaniu sankcji podatkowych w podatkach lokalnych mogło zadecydować założenie braku konieczności karania, ponieważ w kontekście wysokości stawek i zakresów przedmiotowych mogą one nie być postrzegane jako podatki „uciążliwe”, co może obniżać tendencję do naruszania prawa. Z kolei w podatkach, których wpływ do budżetu państwa stanowią większą część dochodów podatkowych, występują różne rodzaje sankcji podatkowych, które cechuje znaczny stopień uciążliwości. Zauważyć również należy, że sankcje podatkowe dotyczą w przeważającej większości zobowiązań opartych na samoobliczeniu podatku. Należy stwierdzić, że stosowanie sankcji w podatkach istotnych z punktu widzenia dochodów budżetu państwa oraz tych, w których wysokość zobowiązania jest deklarowana przez podatnika, jest uzasadnione.

Z zakresu przedmiotowego sankcji podatkowych wynika, że obejmują one przede wszystkim nieujawnianie podstaw oraz przedmiotu opodatkowania, nieprowadzenie ksiąg podatkowych lub prowadzenie ich w sposób nierzetelny oraz podawanie w składanych deklaracjach nieprawdziwych danych. Jakkolwiek sam brak zapłaty podatku schodzi przy tym na dalszy plan, podkreślić należy, że z uchybieniem obowiązków o charakterze instrumentalnym związane jest zwykle zaniżenie kwot należnych zobowiązań.

---

## 9. PODSUMOWANIE

---

Prawo podatkowe jako gałąź prawa, którą cechuje ingerencyjność norm, rozbieżność interesów stron stosunku prawnego, tetyczny charakter stosunków prawnych oraz władcza metoda ich regulacji, jest nieodłącznie związane ze stosowaniem przymusu. Konieczność stosowania przymusu dodatkowo uzasadnia również główny cel regulacji prawa podatkowego. Instytucjami, które jako związane ze stosowaniem przymusu mogą także wpływać na zwiększenie skuteczności norm prawa podatkowego są sankcje prawne, które nie mając charakteru sankcji egzekucyjnych nie są także karami za popełnienie przestępstw oraz wykroczeń podatkowych. Sankcje tego typu określane jako „sankcje podatkowe”, to wymierzane przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego oraz w trybie procedury podatkowej konsekwencje naruszenia obowiązków wynikających z norm materialnych prawa podatkowego przez jego adresata, które z punktu widzenia jego interesu ekonomicznego powodują powstanie niekorzystnej dlań sytuacji prawnej lub faktycznej w porównaniu z sytuacją, jaka powstałaby, gdyby adresat nie naruszył normy oraz w ocenie prawodawcy są traktowane jako kara.

Sankcje podatkowe należy uznać za instytucje, które nie są bezwzględnie konieczne do funkcjonowania prawa podatkowego. Ewentualna całkowita rezygnacja ze stosowania sankcji podatkowych, z uwagi na możliwość przeprowadzenia egzekucji nieuregulowanych należności, nie powinna zatem skutkować faktycznym wyeliminowaniem norm, których wykonanie mogłyby gwarantować te sankcje. Jednocześnie z uwagi na cechy sankcji podatkowych wykorzystanie ich jako instrumentu gwarantującego skuteczność norm w miejsce sankcji karnych skarbowych oraz w celu „wzmocnienia” sankcji egzekucyjnych, dla ustawodawcy stanowi dogodny argument za ich wprowadzeniem czy też utrzymaniem. Na decyzję o wprowadzaniu nowych sankcji podatkowych wpływ może mieć w szczególności nieskuteczność pozostałych czynników gwarantujących wykonanie prawa lub chęć zwiększenia tej skuteczności bez konieczności kryminalizacji kolejnych czynów niezgodnych z prawem.

Analiza obowiązujących sankcji podatkowych prowadzi jednocześnie do wniosku, że współcześnie nie funkcjonują one w prawie podatkowym jako wykształcona i stabilna instytucja prawna. Stosunkowo krótkie tradycje stosowania sankcji podatkowych w ich obecnej postaci, brak jednoznacznej i konsekwentnej polityki odnośnie ich wprowadzania do systemu prawnego, niejednoznaczny charakter prawny oraz negatywny odbiór przez podatników powodują, że ustanawianie skutecznych i nienaruszających słusznych praw podmiotów zobowiązanych sankcji wymaga uwzględnienia licznych warunków.

Przeprowadzona w niniejszej pracy analiza norm prawa polskiego i wybranych unormowań innych państw, poglądów doktryny oraz orzeczeń sądowych odnoszących się do sankcji podatkowych pozwala na sformułowanie wniosków, które mogą zostać uwzględnione przy wprowadzaniu kolejnych sankcji podatkowych oraz ocenie dotychczasowych.

Przede wszystkim należy stwierdzić, że jednym z istotnych problemów związanych ze skutecznością norm prawa podatkowego jest intensywność i zakres wykorzystania instytucji opartych na przymusie prawnym oraz stanowiących sankcje podatkowe. Tworząc system sankcyjnego oddziaływania na podmioty zobowiązane, ustawodawca przypisuje konkretnym zachowaniom poszczególne rodzaje sankcji. Problemem wymagającym każdorazowo rozstrzygnięcia w procesie tworzenia prawa jest więc to, czy określone zachowanie sprzeczne z prawem podatkowym powinno być zagrożone karą kryminalną, czy też wystarczające jest wymierzenie sankcji podatkowych, ewentualnie czy właściwe będzie zastosowanie obydwu typów sankcji lub w ogóle rezygnacja z tych instytucji. Decyzja o wykorzystaniu określonej sankcji jaka zapada w toku prac legislacyjnych powinna być przy tym oparta na założeniu, że przyjęte rozwiązanie wpłynie na zwiększenie skuteczności norm, nie naruszając jednocześnie obowiązujących granic prawa wynikających z norm konstytucyjnych oraz prawa międzynarodowego. Ustawodawca zamierzający wprowadzić skuteczny system szeroko rozumianych sankcji, oprócz ogólnych dyrektyw o charakterze prakseologicznym, powinien posługiwać się więc kryteriami, które mogą wskazywać jaką rodzajowo sankcję należy zastosować, by wprowadzona regulacja była skuteczna oraz zgodna z prawem. Wskazać jednocześnie należy, że w doktrynie prawa włoskiego prezentowane jest stanowisko uznające, iż nie jest możliwe wskazanie racjonalnych kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji karnych i podatkowych, ponieważ faktycznie nie istnieje kryterium umożliwiające jednoznaczne ustalenie, jakie zachowanie powinno podlegać odpowiedzialności karnej<sup>134</sup>.

Przeprowadzona analiza wykazała, że w obecnym stanie prawnym sankcjonowanie poszczególnych obowiązków podmiotów zobowiązanych w stosunku podatkowoprawnym opiera się wyłącznie na kryterium formalnym, polegającym na autorytarnej klasyfikacji przez ustawodawcę zachowań jako zagrożonych określoną sankcją. Jedyne czytelne kryterium o charakterze *stricte* ekonomicznym – *nota bene* uzasadnionym – jakim posługiwał się dotychczas ustawodawca było ustanawianie sankcji podatkowych głównie w tych podatkach, które mają istotne znaczenie jako źródło dochodów budżetu państwa. Z kolei w podatkach, z których wpływy nie mają znaczenie pierwszorzędne dla dochodów budżetów związków publicznoprawnych, liczba sankcji podatkowych jest ograniczona. Ustawodawca nie posługuje się z kolei czytelnym miernikiem o

---

<sup>134</sup> Zob. G. A. Micheli, *op. cit.*, s. 65-66.



charakterze prawnym uzasadniającym wybór określonego typu sankcji lub właściwego stopnia jej nasilenia, co dotychczas powodowało wprowadzanie z założenia nieuzasadnionych sankcji podatkowych (np. sankcja dodatkowego zobowiązania podatkowego ze stawką w wysokości 500%, odnoszona do uchybień w zakresie obowiązków instrumentalnych), a obecnie może powodować zbyt pochopną, z punktu widzenia wymogu skuteczności norm prawa, rezygnację z dotychczasowych sankcji. Sankcje podatkowe obecnie tworzone oraz uchylane są więc w sposób intuicyjny, bez głębszych refleksji dotyczących zasadności ich wprowadzania, a często także poprawności konstrukcji legislacyjnej. Należy także stwierdzić, że równoległe z ustanawianiem sankcji podatkowych nie wprowadzono instytucji, które równoważąc dolegliwość związaną ze stosowaniem sankcji, chroniłyby prawa podatników w toku ich wymierzania.

Analiza poglądów polskiej doktryny prowadzi do wniosku, że dotychczas nie ustalono jednoznacznych kryteriów delimitujących stosowanie sankcji podatkowych i karnych, które mogą umożliwić skuteczne i legalne operowanie sankcją w polskim prawie podatkowym. Jednocześnie w związku z badaniami nad problematyką granic penalizacji zachowań sprzecznych z prawem podatkowym w doktrynie zaproponowane zostały zmiany legislacyjne, które pośrednio dotyczą także kwestii rozgraniczenia sankcji administracyjnych oraz kar przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym<sup>135</sup>. Zaproponowane zmiany, odnoszące się nie tylko ściśle do przepisów przewidujących sankcje, lecz zwiększające ochronę praw podatników poprzez rozszerzenie stosowania instytucji o charakterze „pomocowym”<sup>136</sup>, opierają się m.in. na sankcjonowaniu obowiązków instrumentalnych przy zastosowaniu sankcji o charakterze administracyjnym z wyłączeniem kar kryminalnych.

Wydaje się, że wybór na płaszczyźnie normatywnej kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji podatkowych i karnych jest uzależniony m.in. od miejsca sankcji podatkowych w systemie sankcyjnego oddziaływania na podmiot zobowiązany, charakteru prawnego sankcji podatkowych oraz zasad ich stosowania. Powyższe problemy badawcze należy rozstrzygać opierając się na koncepcji norm sprzężonych, w której sankcja jest traktowana jako część normy sankcjonującej.

Podstawowym elementem, który scala wszystkie normy sankcjonujące w spójny system, jest przyczyna ich zastosowania, która sprowadza się do potrzeby reakcji na naruszenie obowiązków wynikających z treści przepisów podatkowych. W systemie norm ustanawianych w celu zapewnienia przestrzegania prawa podatkowego, na który składa się każdy negatywny skutek naruszenia norm tego prawa, dominują jednocześnie sankcje o charakterze

<sup>135</sup> Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników*, Państwo i Prawo 2007, nr 9, s. 23 i n.

<sup>136</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników? (cz. III)*, Prawo i Podatki 2008, nr 1, s. 25-28.

majątkowym. Posługiwanie się dolegliwościami o charakterze majątkowym powoduje, że system sankcji ustanawianych w celu zapewnienia skuteczności norm prawa podatkowego opiera się na spójnej (przynajmniej w założeniach) koncepcji. Sankcje podatkowe będące uzupełniającym elementem tego systemu, z uwagi na swoją konstrukcję oraz tryb stosowania, stanowią przy tym instrument elastyczny oraz dogodny z perspektywy organów podatkowych. Jednocześnie wymiar sankcji podatkowych następuje w sposób niezależny od jakichkolwiek czynników o charakterze subiektywnym. Brak możliwości stopniowania sankcji podatkowych powoduje brak ich koniecznej elastyczności. W szczególności celowe jest wprowadzenie możliwości zmniejszania dolegliwości w sytuacji niewielkiej szkodliwości zachowania naruszającego prawo lub niskiego stopnia winy, a nawet całkowitego odstąpienia od ukarania<sup>137</sup>. Możliwość wymiaru sankcji podatkowych w ustawowych granicach skutkowałaby uniknięciem sytuacji, w których kary kryminalne za przestępstwo i wykroczenie podatkowe są faktycznie mniej dolegliwe niż wymierzone niekiedy za ten sam lub podobny czyn sankcje podatkowe. Rozwiązania takie funkcjonują obecnie w polskim prawie administracyjnym, a także przykładowo we włoskim prawie podatkowym<sup>138</sup>.

Charakter prawny sankcji podatkowych wskazuje, że sankcjom tym można przypisać zawsze funkcję prewencji indywidualnej poprzez odstraszenie, która determinuje ich charakter prawny. Nie wszystkie sankcje podatkowe pełnią z kolei funkcję odszkodowawczą, ponieważ występuje wyraźny podział sankcji na grupy, odpowiadający faktycznie podziałowi według kryterium rodzaju dolegliwości. Sankcje podatkowe z zasady nie pełnią natomiast funkcji represyjnej (jako wyjątek od tej reguły można wskazać dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług w jego historycznej postaci) oraz funkcji fiskalnej.

Sankcje podatkowe mogą być tworzone w granicach, w jakich obecny system prawa dopuszcza ich kształtowanie. Na kształt sankcji podatkowych największy wpływ wywierają normy Konstytucji RP, w tym głównie zasada ustawowej regulacji oraz pozostałe konstytucyjne zasady opodatkowania gwarantujące ochronę praw podatników. Z przeprowadzonych rozważań wynika również, że zakres kształtowania niektórych sankcji w kontekście ochrony praw podatników ogranicza Konwencja Europejska, przy czym z uwagi na regulacje Konstytucji RP nie są to ograniczenia, które w sposób istotny wpływają na ich kształt. Z kolei jedynym postanowieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odnoszącym się do konstrukcji sankcji podatkowych jest zakaz dyskryminacji. Wzorzec do oceny krajowych przepisów regulujących sankcje podatkowe stanowią

---

<sup>137</sup> Podobny postulat w odniesieniu do sankcji w prawie administracyjnym wymierzanych z tytułu ciężkich deliktów zgłosił M. Wincenciak, *op. cit.*, s. 268-270.

<sup>138</sup> Zob. M. Leccissoti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 523.

także regulacje przewidziane w Traktacie WE dotyczące gwarancji ochrony swobód traktatowych (głównie zakaz dyskryminacji oraz zasada proporcjonalności).

Przeprowadzona analiza dopuszczalnych granic kształtowania sankcji podatkowych prowadzi do wniosku, że ustawodawca ma stosunkowo szerokie pole manewru. Jeżeli zatem istnieje potrzeba zagwarantowania skuteczności norm, to w celach prewencyjnych może zostać wprowadzona teoretycznie nieograniczona ilość sankcji podatkowych – pod warunkiem, że nie naruszają określonych wyżej granic. Na zakres wykorzystania sankcji podatkowych wpływać będą przy tym w sposób istotny także wskazane w niniejszej pracy bariery prakseologiczne oraz ograniczenia wynikające z kierunków aktualnej polityki prawa podatkowego.

Analiza zakresu podmiotowego sankcji podatkowych prowadzi do wniosku, że sankcje te mają dokładnie taki sam zakres podmiotowy jak podatki. Ponieważ podatnik jest podmiotem, na który w pierwszej kolejności nakładany jest obowiązek zapłaty podatku, jest on także podstawowym podmiotem odpowiadającym z tytułu sankcji podatkowych. Jednocześnie sankcje podatkowe mogą być wymierzane każdemu, na kogo nałożono obowiązki o charakterze podatkowym, tj. płatnikowi oraz inkasentowi, podmiotowi powstałemu w wyniku przekształcenia, następcy prawnemu oraz osobie trzeciej odpowiadających za zobowiązania podatnika, płatnika oraz inkasenta. *De lege ferenda* należy natomiast postulować, by zgodnie z zasadą proporcjonalności powiązać odpowiedzialność z tytułu sankcji podatkowych z korzyściami, jakie na skutek wcześniejszego naruszenia prawa przez podatnika uzyskał bądź mógł uzyskać nowo powstały podmiot, następca wstępujący w jego sytuację prawną lub osoba trzecia.

W zakresie przedmiotowym sankcji podatkowych mieszczą się zróżnicowane zachowania polegające na niewykonaniu lub nieprawidłowym wykonaniu obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Nawiązując do poglądów doktryny prawa karnego, zachowania te można określić jako czyny stanowiące obiektywne zdarzenie w otaczającej je rzeczywistości społecznej, które są związane z naruszeniem obowiązujących norm prawa podatkowego. Zakresem przedmiotowym sankcji podatkowych można przy tym objąć teoretycznie każde zachowanie naruszające prawo. Wybór obowiązków, których wykonanie ma dodatkowo gwarantować sankcja podatkowa, powinien być jednocześnie uzależniony nie od intuicji prawodawcy lub wyłącznie od skali wpływów z tytułu określonego podatku, lecz od wyników przeprowadzonych wcześniej badań dotychczasowej skuteczności egzekwowania tych obowiązków. Charakter prawny sankcji podatkowych przemawia z kolei za tym, by nie wprowadzać ich w sytuacjach naruszeń prawa, w których do zagwarantowania jego skuteczności wystarczające jest przeprowadzenie egzekucji (zasada *ultima ratio*). Sankcje podatkowe, które realizują głównie funkcję prewencyjną, z założenia stanowią bowiem uzupełniający element systemu szeroko rozumianych sankcji. Prewencyjna funkcja sankcji

podatkowych przemawia natomiast za tym, by obejmować ich zakresem przedmiotowym głównie zachowania dotyczące nieprawidłowego wykonywania obowiązków związanych z samoobliczeniem podatku.

W świetle ustaleń co do charakteru prawnego oraz zasad funkcjonowania sankcji podatkowych ich ocena, jako instytucji przyczyniających się do zwiększenia skuteczności prawa, nie powinna być negatywna. Przykład ocenianej pozytywnie reformy włoskiego systemu sankcji, efektem której było położenie głównego nacisku na wykorzystanie sankcji o charakterze administracyjnym przy jednoczesnym ograniczeniu sankcji karnych<sup>139</sup> dowodzi, że sam proces rozszerzania zakresu stosowania sankcji podatkowych nie jest tożsamy z naruszeniem słusznym praw podatników; nie jest też związany z wyposażeniem organów administracji skarbowej w instrumenty o nadmiernie opresyjnym charakterze. Problemami, które pojawiają się w związku z wprowadzaniem sankcji (*nota bene* nie tylko podatkowych), jest natomiast ich rzeczywista skuteczność, gwarancje ochrony praw podmiotów zobowiązanych oraz jakość przepisów, które je wyrażają. Rozstrzygnięciu powyższych problemów mogą częściowo pomóc wnioski zawarte w niniejszym opracowaniu, dotyczące charakteru prawnego sankcji podatkowych oraz wskazujące na pożądane kierunki zmian legislacyjnych. W rozwiązaniu problemów dotyczących sankcji podatkowych pomocne będzie w szczególności wykorzystanie możliwie jednoznacznych oraz czytelnych kryteriów delimitujących ich zakres.

Ponieważ dotychczas w polskiej doktrynie nie przeprowadzono kompleksowych badań, w wyniku których ustalonyby jednoznaczne i konkretne kryteria rozgraniczające stosowanie sankcji podatkowych i karnych, celowe jest wskazanie kryteriów, które w ocenie autora mogłyby znaleźć tu zastosowanie oraz tych, którymi posługiwanie się nie jest uzasadnione. Pomocne jest przy tym odwołanie się także do poglądów prezentowanych w literaturze zagranicznej, gdzie wskazuje się na różne kryteria, których zastosowanie można rozważać w polskim prawie. Podkreślić należy, że z uwagi na szeroki i wielowątkowy zakres tej problematyki podane kryteria stanowią wyłącznie pewną propozycję wymagającą dalszych dyskusji z koniecznym uwzględnieniem reguł polityki tworzenia prawa oraz poglądów nauki prawa karnego. Dodać należy, że przytoczone niżej kryteria proponowane w doktrynie również nie mają charakteru ostatecznych, lecz są powoływane jako propozycje.

Przede wszystkim należy stwierdzić, że w systemie szeroko rozumianych sankcji za naruszenie norm istnieje pewna formalna hierarchia wymierzanych dolegliwości (w pierwszej kolejności pozbawienie i ograniczenie wolności, grzywna, a dopiero następnie dolegliwość w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, zwiększenia stawki podatkowej lub pozbawienia

---

<sup>139</sup> M. Leccissoti, P. Pistone, *op. cit.*, s. 521-523.

uprawnień)<sup>140</sup>, która przemawia za tym, by stosowanie kary kryminalnych było ograniczone wyłącznie do cięższych naruszeń prawa. Niezależnie od tego, że kwestią subiektywną pozostaje indywidualne odczuwanie wymierzanych dolegliwości przez naruszającego prawo, funkcja ochronna prawa karnego wymaga zarezerwowania kar kryminalnych dla właśnie najcięższych naruszeń prawa. Również z uwagi na cechę subsydiarności, prawo karne nie powinno wkraczać tam, gdzie do regulacji stosunków społecznych wystarczające są środki przewidziane w prawie podatkowym. Jeżeli zatem sankcje, które mają zostać wykorzystane w celu gwarantowania wykonania prawa, mają zrealizować wyłącznie funkcję prewencyjną oraz nie ma potrzeby uwzględnienia stopnia zawinienia sprawcy, a czyny naruszające prawo charakteryzuje niski stopień szkodliwości społecznej, to niezasadnym jest posługiwanie się karami kryminalnymi<sup>141</sup>. Penalizacja zachowań sprzecznych z porządkiem prawnym wymaga również zawsze ich oceny jako szkodliwych społecznie w wysokim stopniu, co wymaga z kolei uwzględnienia licznych problemów etyczno-moralnych<sup>142</sup>. W tym świetle sankcje podatkowe jawią się jako instrumenty, którymi można się skutecznie posłużyć w celu realizacji ochrony porządku prawnego w tych przypadkach, gdy nie ma konieczności brania pod uwagę kwestii ocennych. Sankcje podatkowe powinny być zatem wymierzane za czyny, w wypadku których naruszenie prawa ma o tyle mniejsze znaczenie, że w świetle wymogu gwarantowania skuteczności norm prawnych stosowanie kar kryminalnych byłoby zbyt dolegliwe. Z drugiej strony konieczne jest także, by dolegliwość związana z wymiarem sankcji podatkowych była zawsze niższa niż ma to miejsce w wypadku kar kryminalnych. Z punktu widzenia ciężaru naruszenia prawa oraz stopnia wymierzonej dolegliwości sankcje podatkowe powinny więc zostać usytuowane o poziom niżej niż kary kryminalne.

Problemem pozostaje natomiast ustalenie granic ciężaru naruszenia prawa, który powoduje zagrożenie sankcjami podatkowymi lub karnymi. Rozgraniczenie to można oprzeć na rodzaju naruszonego obowiązku (np. rozgraniczenie na obowiązek zapłaty podatku oraz obowiązki o charakterze instrumentalnym)<sup>143</sup>, wysokości uszczupień wpływów do budżetu, jakie spowodowało naruszenie prawa<sup>144</sup> lub elementach subiektywnych (np. stopniu winy naruszającego prawo). Pogląd o zasadności stosowania kryterium ciężaru naruszenia prawa podnoszony jest w literaturze anglosaskiej, w której postuluje się, by odpowiedniki polskich sankcji podatkowych

<sup>140</sup> Por. G. A. Micheli, *op. cit.*, s. 65.

<sup>141</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników? (cz. I)*, Prawo i Podatki 2007, nr 11, s. 2-3.

<sup>142</sup> M. Szydło, *op. cit.*, s. 135.

<sup>143</sup> Tak T. Dębowska-Romanowska, *Następstwa karno-skarbowe... op. cit.*, s. 22 i n.

<sup>144</sup> Stanowisko odrzucające możliwość zastosowania wyłącznie tego kryterium do oceny stopnia społecznej szkodliwości prezentuje T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników? (cz. I)*, *op. cit.*, s. 4.

stosować w pierwszej kolejności, natomiast kary kryminalne przewidywać wyłącznie za przestępstwa związane z umyślnymi oraz poważnymi oszustwami<sup>145</sup>. W świetle powyższych twierdzeń rozgraniczenie zakresu sankcji podatkowych oraz karnych może opierać się na kryterium winy w wypadku osób fizycznych (np. umyślne naruszenie norm – kara kryminalna, nieumyślne bądź w ogóle brak winy – sankcja podatkowa) lub stopnia zagrożenia interesu publicznego (np. wysokie uszczuplenie wpływów podatkowych – kara kryminalna, niska wysokość uszczupień wpływów bądź naruszenie mało istotnego obowiązku o charakterze instrumentalnym – sankcja podatkowa). Przyjęcie jako kryterium rozgraniczenia sankcji ciężaru, w jakim naruszono normy wymaga także ograniczenia dolegliwości sankcji podatkowych (np. poprzez zmianę wysokości stawek sankcyjnych lub wprowadzenie dopuszczalnego górnego limitu kwotowego sankcji), tak by nie przekraczała ona dolegliwości z tytułu grzywien wymierzanych za czyn, który z założenia cechuje większy stopień społecznej szkodliwości.

Za zastosowaniem jako kryterium wyboru rodzaju sankcji ciężaru naruszenia prawa, szczególnie w kontekście wysokości uszczupień, jakie zostały spowodowane zachowaniem niezgodnym z prawem, przemawia dodatkowo argument odwołujący się do ekonomicznych kosztów związanych z procesem wymierzania i wykonywania kar kryminalnych, które z reguły przekraczają koszty stosowania sankcji podatkowych<sup>146</sup>.

Nie wydaje się natomiast słuszne posługiwanie się kryteriami opartymi wyłącznie na rodzaju podmiotu odpowiedzialnego za naruszenie normy. Zgodnie z tym kryterium sankcje podatkowe mogłyby być stosowane przykładowo tylko wobec osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych (co byłoby o tyle uzasadnione, że co do zasady nie podlegają one odpowiedzialności karnej, lecz odpowiadają karnie jako tzw. „podmioty zbiorowe”, w sytuacji gdy przestępstwo popełniła osoba fizyczna), natomiast w stosunku do osób fizycznych istniałaby możliwość stosowania wyłącznie sankcji karnych<sup>147</sup>. Teoretycznie można również przyjąć kryterium podmiotowe, opierające się na przyznaniu wybranym podmiotom szczególnego statusu związanego z wykonywaniem określonych czynności (np. przedsiębiorcy, pracodawcy). Wychodząc z założenia, że na podmiotach tych ciąży (z różnych przyczyn) obowiązek zachowania szczególnej dbałości o przestrzeganie prawa, można próbować uzasadniać większą dolegliwość za jego naruszenie (np. wyłącznie w postaci kar kryminalnych). Należy jednak stwierdzić, że przyjęcie kryterium podmiotowego rozgraniczenia

<sup>145</sup> Za K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in Selected Anglo-Saxon Countries...* *op. cit.*, s. 35. Kryterium ciężaru naruszenia prawa jest stosowane także w prawie hiszpańskim (zob. E. Sanz Gadea, *op. cit.*, s. 34).

<sup>146</sup> Zob. K. Devos, *Penalties and Sanctions for Taxation Offences in New Zealand...* *op. cit.*, s. 217.

<sup>147</sup> Podane kryterium zostało odrzucone np. przez doktrynę oraz prawodawcę francuskiego (zob. D. Szumiło-Kulczycka, *op. cit.*, s. 37). Zbliżone kryterium stosowane we włoskim prawie podatkowym w doktrynie stanowi przedmiot krytyki (zob. G. Marongiu, *op. cit.*, s. 403-404).

sankcji jest niezasadne przede wszystkim z uwagi na szeroki oraz zróżnicowany zakres podmiotowy większości podatków. Stan, w którym podatnicy tego samego podatku, na których ciąży te same obowiązki i którzy zachowują się w ten sam – niezgodny z prawem – sposób, podlegają różnym reżimom odpowiedzialności i tym samym różnemu stopniu dolegliwości, stwarza ryzyko nierównego traktowania podmiotów znajdujących się w podobnych sytuacjach. Ponadto powstałaby wówczas trudność wyboru rodzaju sankcji w sytuacjach, gdy dotyczyłoby to tych podmiotów prawa podatkowego, które nie mają odpowiedników w innych gałęziach prawa (np. podmioty nie mające osobowości prawnej lub małżeństwo). Także prewencyjny charakter sankcji podatkowych wskazuje na brak uzasadnienia w uzależnianiu rodzaju sankcji i tym samym reżimu odpowiedzialności od cechy podmiotu (np. przedsiębiorca, pracodawca). Dla wyboru skutecznej i zgodnej z prawem metody gwarantowania skuteczności norm prawa większe znaczenie mają bowiem negatywne skutki, jakie wywołuje zachowanie niezgodne z prawem, niż wybrana indywidualna cecha tego, kto je narusza. Dodatkowo wskazać należy, że jeżeli w stosunku do określonej kategorii podmiotów stosuje się wyższe wymagania w związku z obowiązkiem przestrzegania prawa, to z obiektywnego punktu widzenia wymogi te są trudniejsze do spełnienia. Sankcjonowanie trudniejszych w realizacji obowiązków sankcjami o wyższym stopniu dolegliwości spowoduje zatem, że podmiot znajdujący się już z założenia w gorszej sytuacji, narażony będzie dodatkowo na sankcje dotkliwsze niż pozostałe podmioty. Rozwiązanie takie należałoby ocenić jako niezgodne z wymogiem racjonalnego operowania przymusem w prawie.

Jako rozwiązanie problemu kryteriów rozgraniczających rodzaje sankcji za naruszenie norm prawa podatkowego w doktrynie wskazuje się także na koncepcję, w której o zastosowaniu poszczególnych sankcji decyduje zawsze sąd, „dopasowując” stopień jej dolegliwości do naruszonego obowiązku<sup>148</sup>. Rozwiązanie takie zapewnia uwzględnienie elementu subiektywnego związanego z indywidualnym odczuwaniem przez sprawców negatywnych skutków sankcji przez bezstronny organ, wyposażony w możliwość swobodnego wymiaru sankcji. Należy stwierdzić, że w polskim systemie prawa koncepcja ta jest niemożliwa do zastosowania, ponieważ wymaga diametralnej zmiany zarówno charakteru prawnego, jak i zasad stosowania obowiązujących sankcji podatkowych. Efektem tych zmian byłoby z kolei faktyczne przekształcenie obecnych sankcji podatkowych w kary o charakterze kryminalnym, tożsame z karą grzywny.

Abstrahując od kryteriów podanych w literaturze, nie wydaje się także słuszne stanowisko uzależniające rodzaj odpowiedzialności za naruszenie norm prawa podatkowego od rodzaju podatku, którego dotyczy czyn niezgodny z prawem. Prewencyjna funkcja sankcji podatkowych oraz ich

---

<sup>148</sup> G. A. Micheli, *op. cit.*, s. 65.

uniwersalna budowa powodują bowiem, że mogą one wpływać na zwiększenie skuteczności normy prawa niezależnie od tego, jakiego podatku dotyczy ta sankcja. Podobnie odpowiedzialność karnoskarbowa może obejmować popełnienie wykroczeń i przestępstw związanych z naruszeniem przepisów różnych rodzajów podatków. W świetle charakteru sankcji podatkowych nie sposób także, wykorzystując argumenty wyłącznie normatywne, uzasadnić stanowisko wskazujące na konieczność stosowania określonego typu sankcji, np. wyłącznie w podatkach pośrednich lub bezpośrednich bądź tylko w wybranym podatku.

Niezależnie od podanych wyżej argumentów odwołujących się do analizy normatywnej, które przemawiają za stosowaniem bądź odrzuceniem określonych kryteriów rozgraniczających sankcje podatkowe oraz karne, ostateczny wybór odpowiedniego kryterium powinien uwzględniać różne aspekty polityki tworzenia prawa podatkowego, w tym przede wszystkim ocenę funkcjonowania dotychczasowych środków gwarantujących skuteczności norm prawa podatkowego.