

Janusz Orłowski
Olsztyn

Pojęcie i klasyfikacje sankcji w polskim prawie podatkowym

1. Uwagi wstępne

Od lat dziewięćdziesiątych XX wieku w polskim piśmiennictwie z zakresu prawa podatkowego zwiększoną uwagę poświęca się problematyce sankcji¹. Wiąże się to niewątpliwie ze znaczeniem dolegliwości za naruszenia obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. W polskiej literaturze przedstawiono wszak dotychczas bardzo wąskie teoretyczne opracowania dotyczące sankcji podatkowoprawnych. Poza tym stanowiska przedstawiane w artykułach czy głosach dotyczą zwykle wybranych zagadnień. Skłania to do podjęcia rozważań nad problematyką wskazaną w tytule niniejszego opracowania. Na wstępie niezbędne jest krótkie przybliżenie pojęcia sankcji prawnych na gruncie teorii prawa, jak i nauki prawa finansowego.

Ze specyfiką tytułowej problematyki wiąże się spostrzeżenie J. Filipka, iż pojęcia, klasyfikacje i instytucje prawne mogą powstać tylko na gruncie obowiązującego materiału prawnego i zachowują jakikolwiek walor, jak długo znajdują w obowiązującym prawie pełne uzasadnienie. Zmianie bowiem materiału prawnego – uchylanie przepisów dotychczas obowiązujących lub zastępowanie ich innymi – powoduje w odpowiednim zakresie to, że instytucje poprzednio wypracowane tracą aktualność w części lub całkowicie. A wtedy dla nowego materiału prawnego należy opracować nowe pojęcia, klasyfikacje i instytucje². Omawiane w tym artykule formy i klasyfikacje sankcji w prawie podatkowym – analizowane na gruncie aktualnie

¹ Por. H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Kancelaria Sejmu. Biuro Studiów i Ekspertyz, październik 1997; idem, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3, s. 22–23 oraz piśmiennictwo wskazane w pracy: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 171–179. Por. także definicje w: *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, Warszawa 1997, s. 361–362.

² Por. J. Filipek, *Spór o strukturalne elementy norm prawa administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1984, nr 6, s. 112.

obowiązującego prawa – można zatem przynajmniej częściowo opisywać inaczej niż w świetle dawnego stanu prawnego i ówczesnych stanowisk doktryny.

2. Pojęcie i rodzaje sankcji prawnych

Pojęcie sankcji prawnej w prawoznawstwie od dawna jest wieloznaczne i ujmowane jako:

- a) zapowiedź stosowania określonych ujemnych następstw,
- b) realizacja ujemnych następstw wobec adresata naruszającego wymogi dyspozycji normy prawnej,
- c) swoisty zwrot językowy,
- d) motyw postępowania³.

W poszczególnych dziedzinach prawa pojęciem sankcji operuje się z różną częstotliwością⁴. Sankcje prawne mogą być przy tym analizowane na wielu płaszczyznach, np. prawnosocjologicznej, psychospołecznej, psychobehawioralnej, prawnodogmatycznej⁵, logiczno-językowej.

Podstawą rozważań nad rodzajami i klasyfikacjami sankcji w niniejszym artykule będzie logiczno-językowa płaszczyzna badania prawa⁶. Sankcję prawną opisuje się tu jako „[...] określenie tych następstw (skutków) naruszenia prawa przez adresata, które powstają poprzez przymusowe działanie organów państwowych, a które według oceny ustawodawcy powinny wywoływać u niego powstanie sytuacji niekorzystnej w relacji do sytuacji zastanej oraz są traktowane przez niego jako kara za naruszenie prawa”⁷.

Z pojęciem sankcji prawnej jest związana konstrukcja przymusu prawnego, który – podobnie jak sankcję – można analizować w płaszczyźnie lo-

³ A. Werner, *W przedmiocie struktury normy prawnej*, „Państwo i Prawo” 1959, nr 12, s. 1000.

⁴ A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium socjologiczno-prawne*, Toruń 1994, s. 41–42.

⁵ Por. J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981, s. 95–96; Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 144–146 i 159–160.

⁶ Etymologię terminu „sankcja” przedstawił J. Bentham w pracy pt.: *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, wyd. polskie: Kraków 1958, s. 47. Zdaniem H. Grotiusa: *sanctio est malum passionis quod infligitur ob malum actionis* – cyt. za: L. del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano 1993, s. 170. Współcześnie „sankcja” jest zwrotem polskiego języka prawnego. Por. np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2000 r. w sprawie sankcji ekonomicznych za wprowadzenie do obrotu wyrobów podlegających oznaczeniu znakiem bezpieczeństwa, a nieoznaczonych tym znakiem lub niespełniających innych wymagań, a także za wykonanie usług niespełniających odpowiednich wymagań (Dz.U. nr 55, poz. 661) czy rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 lipca 2004 r. w sprawie wykazu opłat o charakterze sankcyjnym (Dz.U. nr 161, poz. 1682).

⁷ J. Śmiałowski, *Zagadnienie przymusu w prawie a struktura normy prawnej*, „Zeszyty Naukowe UJ. Prace Prawnicze 8” Kraków 1961, s. 80.

giczno-językowej, w kategoriach czysto analitycznych (czy zawiera się w strukturze normy prawnej, czy jest tożsamy z sankcją), jak też w płaszczyźnie socjologiczno-psychologicznej (jako środek kontroli społecznej przez prawo)⁸. Prawnicze określenie przymusu obejmuje groźby wysłowione w normach prawnych z intencją wytworzenia u adresatów sytuacji przymusu psychicznego (wywieranie wpływu na ich procesy decyzyjne) i ich realizację (przymus fizyczny)⁹. Wytworzenie sytuacji przymusowej, czyli spowodowanie, że dana osoba staje przed wyborem: czy zachować się w sposób, który będzie dla niej mniejszym złem, czy narazić się na zło grożące za inne postępowanie¹⁰, jest główną cechą oddziaływania sankcji prawnej.

Analizując konstrukcje i charakter sankcji prawnych, wypada zwrócić uwagę na ich relację do odpowiedzialności prawnej. W tym ostatnim pojęciu znajduje wyraz „[...] zasada ponoszenia przez podmiot przewidzianych prawem ujemnych konsekwencji za zdarzenia lub stany rzeczy podlegające ujemnej kwalifikacji normatywnej i przypisywalne prawnie określone podmiotowi w danym porządku prawnym”¹¹. Zarówno sankcja, jak i odpowiedzialność łączą się z sytuacją przymusową, stąd odpowiedzialność oznacza konkretny już stan, w którym adresat wypowiedzi normatywnej znalazł się w polu sankcji¹². W niektórych dziedzinach prawa przewiduje się też instytucje dopuszczające sankcje i realizację odpowiedzialności prawnej podmiotów, które nie wywołały zdarzeń objętych sankcjami (odpowiedzialność posiłkowa).

Zróznicowanie form sankcji prawnych budzi potrzebę ich uporządkowania. Najczęściej spotykane klasyfikacje sankcji prawnych uwzględniają częstotliwość ich występowania w określonych gałęziach systemu prawa albo charakter wpływających z nich konsekwencji¹³.

W ramach pierwszego podziału wyodrębnia się sankcje typowe dla prawa karnego, cywilnego, administracyjnego i innych gałęzi systemu prawa; pozwala to na określanie sankcji przymiotnikiem przyporządkowującym je do unormowań określonego typu, jako należących (względnie bardzo zbliżonych) do danej gałęzi systemu prawnego (np. sankcje cywilne, administracyjne, finansowe, karnoskarbowe, prawnomiędzynarodowe itd.). Cechy tak wyróżnianych rodzajów sankcji postrzega się w świetle celów, specyfiki, zasad danych gałęzi systemu prawa i ich podstawowej metody regulacji prawnej oraz charakteru oddziaływania na określone dobra jednostek, ale często z zastrzeżeniem, że mogą one wystąpić także w innych gałęziach systemu prawnego.

⁸ A. Gryniuk, op. cit., s. 40.

⁹ Ibidem, s. 33.

¹⁰ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 90–91.

¹¹ W. Lang, *Struktura odpowiedzialności prawnej*, „Zeszyty Naukowe UMK”. Prawo 8, Toruń 1968, s. 12.

¹² S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1979, s. 104.

¹³ Por. M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1978, s. 67.

Inny podział sankcji prawnych, wykorzystywany częściej w teorii prawa niż dogmatyce, jest podstawą wyróżnienia sankcji represyjnej, egzekucyjnej i sankcji nieważności¹⁴. Takie ujęcie pozwala przybliżyć modele oddziaływania władzy na zachowania podmiotów prawa poprzez odpowiednie instytucje prawne i przymus związany z ich stosowaniem, wobec czego odgrywa ono szczególną rolę w dydaktyce prawoznawstwa. Podział taki nie znajduje jednak wystarczająco klarownego odzwierciedlenia w konstrukcjach niektórych dziedzin dogmatyki. Z jego pomocą charakteryzuje się podstawowe rodzaje sankcji przez wskazanie ich cech następująco:

1) *Sankcja represyjna*

Podstawową formą sankcji represyjnej jest kara polegająca na sprawieniu dolegliwości, która – w zależności od zasad i celów regulacji prawnej – jest odpłatą za czyn zabroniony, ma zapobiegać popełnianiu zabronionych czynów w przyszłości i może zmierzać do naprawienia szkody¹⁵. Paradygmatem sankcji karnej są kary przewidziane w przepisach prawa karnego, karnego skarbowego czy prawa wykroczeń. Do sankcji karnych należy m.in. pozbawienie wolności, ograniczenie wolności, grzywna, pozbawienie praw publicznych, zakaz wykonywania określonego zawodu. Wymiar takich środków jest uzależniony głównie od rodzaju chronionego dobra i społecznej szkodliwości zabronionego zachowania.

Opis sankcji represyjnej wymaga zaznaczenia, że nie pokrywa się ona z sankcją karną, bo represja jest pojęciem szerszym¹⁶ od karania; zamienne operowanie pojęciami takich sankcji stało się jednak pewną konwencją w literaturze.

Bardzo szczególny – ze względu na inne funkcje niż odpłata i prewencja – jest charakter odsetek za zwłokę w zapłacie należności pieniężnej, jak też tzw. kary umownej ustalanej zgodnie z art. 484 k.c.

Od sankcji karnych różnią się pod wieloma względami sankcje dyscyplinarne¹⁷, związane z odpowiedzialnością dostosowaną do potrzeb pewnych organizacji¹⁸. Cechą odpowiedzialności dyscyplinarnej i służbowej jest szerokości i zróżnicowany zakres jej przesłanek oraz niezależność od innych reżimów

¹⁴ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1993, s. 49.

¹⁵ Por. np. Z. Sienkiewicz, [w:] M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2004, s. 263–266.

¹⁶ Por. A. Gryniuk, op. cit., s. 43.

¹⁷ Por. np. art. 34–35 ustawy z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., nr 86, poz. 953 ze zm.); ustawa z dnia 22 marca 1990 r. o pracownikach samorządowych (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 593 ze zm.); art. 38 w zw. z art. 36 i 37 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., nr 98, poz. 1071 ze zm.).

¹⁸ Por. Z. Leoński, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie Polski Ludowej*, Poznań 1959, s. 9 i 187.

odpowiedzialności prawnej¹⁹. Do form sankcji służbowych i dyscyplinarnych należy kara upomnienia, nagany, pozbawienie możliwości awansowania na wyższe stanowisko, wydalenie z pracy w urzędzie. Sankcje tego rodzaju występują m.in. w przepisach normujących dyscyplinę finansów publicznych²⁰.

Pewne cechy odpowiedzialności karnej ma odpowiedzialność konstytucyjna. Związane z nią sankcje są kierowane do osób piastujących najwyższe stanowiska państwowe za czyny niestanowiące przestępstwa, popełnione w zakresie urzędowania albo w związku z zajmowanym stanowiskiem w sposób zawiniony i naruszający Konstytucję lub inną ustawę²¹. Sankcja ma tu postać utraty czynnego i biernego prawa wyborczego, zakazu zajmowania kierowniczych stanowisk w organach państwowych i organizacjach społecznych, utraty wszystkich lub niektórych odznaczeń i tytułów honorowych²².

2) Sankcja egzekucyjna

Sankcja egzekucyjna jest środkiem zmuszenia danego podmiotu do wykonania ciężącego na nim obowiązku, jeśli nie nastąpiło to dobrowolnie²³. Nie zmierza ona do wyrządzenia dolegliwości czy wywarcia nacisku dla spowodowania określonego zachowania, ale do zrealizowania określonego stanu rzeczy na drodze przymusowej, zgodnie z obowiązującymi przepisami. Taka sankcja może przybrać, zależnie od realizowanych obowiązków, postać przymusu osobistego lub wykonania zastępczego (np. odebrania i sprzedaży rzeczy). Należy zauważyć, że sankcja egzekucyjna nie jest immanentnie związana z restytucją (powrotem do stanu sprzed naruszenia prawa); odróżniać ją też należy od samej egzekucji, a nadto nie zawsze zawiera element przymusu (np. w przepisach prawa cywilnego)²⁴. Taki szczególny charakter egzekucji podkreśla np. art. 16 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁵, według którego zastosowanie środka egzekucyjnego w postępowaniu egzekucyjnym nie stoi na przeszkodzie wymierzeniu kary w postępowaniu karnym, w sprawach o wykroczenia lub dyscyplinarnym za niewykonanie obowiązku.

¹⁹ Z. Cieślak, [w:] Z. Cieślak, I. Lipowicz, Z. Niewiadomski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 2000, s. 75.

²⁰ Por. ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2005 r., nr 14, poz. 114). Por. także nieobowiązujące już: art. 57 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. – Prawo budżetowe (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r., nr 72, poz. 344); Dział V (art. 137–179) ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r., nr 15, poz. 148 ze zm.).

²¹ Art. 1 ustawy z dnia 26 marca 1982 r. o Trybunale Stanu (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r., nr 101, poz. 925 ze zm.).

²² Por. art. 25 ustawy o Trybunale Stanu.

²³ J. Nowacki, Z. Tobor, op. cit., s. 32.

²⁴ Por. A. Gryniuk, op. cit., s. 44.

²⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., nr 229, poz. 1966 z późn. zm.

3) Sankcja nieważności

Nieważność jest związana z naruszeniem norm konstruujących czynności konwencjonalne. Takie normy mają charakter dyrektyw celowościowo-technicznych, stanowiących, jak należy działać, by osiągnąć zamierzony cel. W razie ich nieprzestrzegania nie pojawi się przymus państwowy, bo nie naruszono prawnego obowiązku. To w interesie danego podmiotu leży przestrzeganie prawnych wymogów związanych ze skutecznym, tzn. wywołującym określone (zamierzone) konsekwencje prawne, dokonaniem czynności²⁶. Wyrazem sankcji nieważności jest ustanie skutku prawnego wadliwych czynności cywilnoprawnych, jak też np. stwierdzenie nieważności aktu administracyjnego, jeżeli zawiera on ciężką wadę określoną w ustawie²⁷. W relacji sankcji nieważności do przymusu państwowego można zauważyć, że wobec niedokonania czynności prawnej w sposób prawem przewidziany nie wystąpią skutki prawne w postaci obciążenia kogoś obowiązkami wymuszonymi użyciem siły ze strony państwa²⁸.

W podsumowaniu tej części rozważań wypada stwierdzić, że konstrukcje prawne wprowadzające sankcje są instrumentem gwarantującym przestrzeganie norm prawnych. Ich cechą, jak trafnie zauważono w literaturze, nie jest wyłącznie wywołanie negatywnych konsekwencji u adresata normy w związku z naruszeniem nakazu czy zakazu, lecz głównie zapowiedź wyciągnięcia takich konsekwencji²⁹. Stosowanie sankcji wiąże się ze stworzeniem sytuacji przymusowej, prowadzącej do ukształtowania obowiązków i uprawnień określonego podmiotu w sposób mniej korzystny, niż wynikałoby to z jego postępowania zgodnego z wyznaczoną w przepisach prawnych sytuacją (treścią dyspozycji normy prawnej).

3. Sankcje finansowoprawne

M. Mazurkiewicz wśród form sankcji finansowoprawnych wyróżnił:

- nieważność czynności prawnej sprzecznej z porządkiem prawnym,
- odmienne ukształtowanie (zmiana treści) stosunku prawnego,
- bezskuteczność aktu finansowego wobec podmiotu realizującego dyspozycje finansowe w przypadku wadliwości aktu,
- przymusowe wykonanie zobowiązania finansowego,

²⁶ Por. A. Gryniuk, op. cit., s. 44–45 i J. Kowalski, *Wstęp do nauk o państwie i prawie*, Warszawa 1971, s. 202.

²⁷ Por. Z. Cieślak, op. cit., s. 72.

²⁸ Por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 446.

²⁹ Por. Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 121 i cyt. tam literatura.

- przymus osobisty w postaci kary pozbawienia wolności, ograniczenia wolności oraz kary zastępczej pozbawienia wolności za grzywnę,
- sankcje finansowe o charakterze środków represji prawno-ekonomicznej³⁰.

C. Kosikowski i E. Ruśkowski, podkreślając cechy sankcji w prawie finansowym, wskazali: „Sporny jest przede wszystkim ich charakter. Nie można ich bowiem ograniczać jedynie do sankcji karnych lub pieniężnych. Są także inne dolegliwości, które wchodzą w grę, gdy zachowanie adresata normy nie pokrywa się z dyspozycją normy i jej celem. W tym sensie, przy stymulacyjnym charakterze norm prawa finansowego, sankcjami są również dolegliwości polegające na pozbawieniu możliwości uzyskania określonych korzyści materialnych i niematerialnych. Z legislacyjnego punktu widzenia określenie sankcji prawa finansowego nie zawsze ma miejsce łącznie z określeniem dyspozycji normy”³¹. W innym zaś opracowaniu C. Kosikowski ujmował sankcje jako konsekwencje prawne zachowania niezgodnego z obowiązującymi przepisami prawa finansowego. Mieściłyby się tu sankcje: restytucyjne, egzekucyjne, nieważności, utraty korzyści i uprawnień, sankcje karne, w tym pieniężne oraz ograniczenie i pozbawienie wolności³².

Na zróżnicowanie form sankcji w poszczególnych dziedzinach prawa finansowego zwrócił uwagę A. Borodo i zaznaczył, że prawo finansowe posługuje się sankcjami, które występują w całym systemie prawnym, tj. karnymi, egzekucyjnymi, prawno-politycznymi, konstytucyjnymi, cywilistycznymi, służbowymi, nadzorczymi, a nadto licznymi sankcjami związanymi z przymusem ekonomicznym³³.

Różnorodność form sankcji finansowoprawnych jest wyrazem złożonego charakteru prawa finansowego i szerokiego przedmiotu jego unormowań³⁴. Skoro normy prawa finansowego wyznaczają konsekwencje zdarzeń kwalifikowanych także w innych dziedzinach systemu prawa, to operują też sank-

³⁰ M. Mazurkiewicz, *Sankcje prawno-finansowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Ossolineum 1982, t. 1, s. 349–351; idem, *Odpowiedzialność finansowa za naruszenie dyscypliny budżetowej w PRL*, Wrocław 1968, passim.

³¹ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1993, t. 1, s. 51.

³² C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Łódzkie Towarzystwo Naukowe, „Prace Wydziału II – Nauk Historycznych i Społecznych nr 90”, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wyd. Polskiej Akademii Nauk 1983, s. 83–84.

³³ A. Borodo, *Zagadnienia odpowiedzialności podatkowej przedsiębiorstw państwowych*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Studia podatkowe*, Toruń 1991, s. 47–48.

³⁴ Por. np. art. 58, art. 63g ust. 3 i ust. 11, art. 75, art. 128b, art. 138, art. 141, art. 170–171 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r., nr 72, poz. 665 ze zm.); art. 35 ust. 1–2, art. 41, art. 42 ust. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., nr 1, poz. 2); art. 31 i n. cyt. wyżej ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych; art. 65 ust. 5 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz.U. nr 68, poz. 622).

cjami stamtąd zapożyczonymi. Można zresztą wyróżniać sankcje „finansowe” jako takie, tj. powodujące dolegliwość pieniężną (opłata, dopłata, kara pieniężna, grzywna), wprowadzane często w różnych gałęziach systemu prawa, a zwłaszcza w prawie administracyjnym³⁵. Unormowania sankcji finansowopravných są też niekiedy postrzegane w literaturze jako jedna ze specyficznych cech prawa finansowego.

Odrębną analizę sankcji w prawie podatkowym uzasadnia samodzielny wobec prawa finansowego – w świetle stanowisk współczesnej doktryny – charakter prawa podatkowego³⁶. Są one jednak pod wieloma względami zbliżone do sankcji finansowopravných.

4. Pojęcie i cechy sankcji w prawie podatkowym

Najważniejszą cechą konstrukcji sankcji w prawie podatkowym jest niewątpliwie duże zróżnicowanie ich form³⁷. Można tu odnaleźć unormowania zbieżne z występującymi w innych gałęziach prawa, jak sankcje represyjne (karne, karnoskarbowe, dyscyplinarne³⁸), sankcje egzekucyjne, sankcje nieważności, a nadto sankcje o szczególnym charakterze i złożonej konstrukcji właściwe tylko tej dziedzinie (sankcje podatkowopravných), zaliczane – w świetle stanowisk współczesnej doktryny – do sankcji administracyjnych³⁹ z uwa-

³⁵ Por. np. art. 13 ust. 2 i n. ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. nr 97, poz. 1050 ze zm.); art. 24 ust. 8, art. 34–37 ustawy z dnia 12 grudnia 2003 r. o ogólnym bezpieczeństwie produktów (Dz.U. nr 229, poz. 2275); art. 101–106a ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r., nr 86, poz. 804 ze zm.); art. 200–203 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r., nr 164, poz. 1163 z późn. zm.). Por. także: D. Krzezińska, *Odpowiedzialność finansowa w stosunkach umownych*, [w:] E. Czerwińska (red.), *Funkcjonowanie systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych*, Poznańskie Towarzystwo Przyjaciół Nauk, Wydział Historii i Nauk Społecznych, Prace Komisji Nauk Ekonomicznych, t. VI, Poznań 1984, s. 139–164. Sankcje pieniężne skierowane przeciwko państwu niewykonywacemu wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości przedstawia R. Ostrihansky, [w:] M.M. Kenig-Witkowska (red.), A. Łazowski, R. Ostrihansky, *Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej*, wyd. 3, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 342–344.

³⁶ Por. W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia*, [w:] A. Gomułowicz i J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, s. 231–232 i cyt. tam literatura.

³⁷ Por. M. Mazurkiewicz, *Sankcje prawno-finansowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, Ossolineum 1982, s. 348; M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1978, s. 70; H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 439–478.

³⁸ Zwraca na to uwagę J. Małecki w opracowaniu pt. *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 159.

³⁹ Por. np. Z. Kmiecik, *Charakter prawny orzeczeń w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej a koncepcja sankcji administracyjnej*, „Głosa” 1997, nr 11, s. 1–6; M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 123–127; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Zakamycze, Kraków 2005, s. 44; H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 446 i n.

gi na podobieństwo do konstrukcji występujących w prawie administracyjnym (m.in. upoważnienie organów administracji do ich wymiaru i podobne – zasadniczo nieskodyfikowane – reguły stosowania)⁴⁰.

Większość sankcji typowych dla prawa podatkowego wywiera bezpośrednio lub pośrednio dolegliwości natury pieniężnej. Stosuje się je często obok lub zamiast odpowiedzialności karnej czy cywilnej⁴¹. Prowadzą one do pogorszenia sytuacji majątkowej adresata normy prawnej na gruncie prawa materialnego czy formalnego⁴². Istnieją też sankcje niepowodujące bezpośrednio dolegliwości finansowych, polegające na pozbawieniu określonych uprawnień.

Sankcje podatkowoprawne pełnią co najmniej trzy funkcje: fiskalną, dyscyplinującą i represyjną, mają więc tzw. hybrydowy charakter⁴³. Są one instrumentem wytworzenia sytuacji niekorzystnej, dolegliwości za zachowania niezgodne z celami danej regulacji prawnej. Normy prawa podatkowego wyznaczają przede wszystkim formy zachowań związanych z powinnością poniesienia przymusowego, publicznoprawnego świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego. Uchybienia temu obowiązkowi mogą polegać na uchylaniu się od zapłaty podatku, dążeniu do zmniejszenia jego rozmiarów, jak też na nieprawidłowościach w spełnianiu czynności instrumentalnych związanych z zapłatą lub związanych z ewidencjonowaniem określonych danych. Znamienna jest wielość sankcji za naruszenie obowiązków instrumentalnych. Wypada też podkreślić to, że w przepisach prawa podatkowego przewidziano reguły odpowiedzialności podmiotów innych niż podatnik. Stąd sankcje w postaci odsetek, kar pieniężnych czy egzekucji mogą być stosowane do osób trzecich⁴⁴, a wobec płatnika czy inkasenta⁴⁵ – także sankcje karnoskarbowe.

W problematyce sankcji w prawie podatkowym dostrzec też należy możliwość swoistego zbiegu różnych rodzajów sankcji związanych ze zdarzeniem

⁴⁰ Por. M. Stahl, *Sankcje administracyjne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, Wyd. UJ, Kraków 2001, s. 652.

⁴¹ Współwystępowanie sankcji podatkowych z sankcjami karnoskarbowymi było istotnym problemem orzecznictwa w sprawach podatku od towarów i usług. Kwestię tę rozstrzygano m.in. w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, OTK 1998, nr 3, poz. 30 oraz wyroku TK z dnia 4 września 2007 r., sygn. P 43/06 (Dz.U. nr 168, poz. 1187).

⁴² Por. J. Małecki, *Z problematyki sankcji...*, s. 158; por. szersze opracowania w literaturze obcej: G. Tournié, *Les sanctions fiscales dans l'Union européenne*, „Revue Française des Finances Publiques” 1999, nr 65, s. 105; J.-Cl. Ricci, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Aix-Marseille 1975, s. 265.

⁴³ H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 446 i cyt. tam literatura.

⁴⁴ Por. art. 107–119 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) (dalej: O.p.)

⁴⁵ Por. art. 8–9 i art. 30 O.p.

polegającym na naruszeniu określonego obowiązku (np. stwierdzenia wygaśnięcia pewnego uprawnienia, wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego, odsetek oraz przeprowadzenia egzekucji tych należności, a nadto zastosowanie kar przewidzianych w przepisach prawa karnego skarbowego).

Do cech sankcji wywierających skutki finansowe należy także to, że organom administracji właściwym w sprawach podatkowych może przysługiwać upoważnienie do ich umarzania⁴⁶.

J. Małecki wskazuje na specyfikę norm prawa podatkowego wyrażoną w tym, że ustawodawca, biorąc pod uwagę zarówno funkcję fiskalną, jak i funkcję stymulacyjną systemu podatkowego, „wymusza” na adresatach normy prawnej pożądane zachowanie określone w jej dyspozycji (normie sankcjonowanej) za pomocą dwóch zasadniczych metod: kar, zwyczaj podatkowych, dolegliwości finansowych oraz niekiedy dolegliwości o charakterze niematerialnym lub nagród finansowych znajdujących wyraz np. w zwolnieniach podatkowych, ulgach podatkowych czy specjalnym oprocentowaniu nadpłaty podatku⁴⁷. Jako typowe dla prawa podatkowego J. Małecki wskazuje swoiste sankcje finansowe, nieznanne prawu karnemu, cywilnemu czy administracyjnemu, związane z różnymi przykrościami i dolegliwościami natury przede wszystkim pieniężnej, które mogą być stosowane obok lub zamiast odpowiedzialności cywilnej czy karnej. Mogą one wystąpić w następstwie naruszenia nakazów lub zakazów sformułowanych w prawie materialnym i procesowym⁴⁸.

Wśród cech sankcji podatkowopravných wyróżniono też w literaturze to, że mogą być one nakładane zarówno w drodze aktu administracyjnego, jak i powstawać *ex lege*. Naruszenie norm prawa podatkowego jest jedyną i wystarczającą przesłanką zastosowania sankcji, co świadczy o ich obiektywnym charakterze⁴⁹ (niezależności sankcji od stopnia zawinienia podmiotu podlegającego odpowiedzialności).

Wedle E. Rogali sankcja określa następstwa, jakie powinno pociągnąć za sobą zachowanie się adresata normy prawnej sprzeczne z jej treścią. Sankcja jest zatem rodzajem bodźca negatywnego, stymulującego zachowanie zmierzające do uniknięcia w określonej perspektywie przykrości materialnej stworzonej przez normę prawną⁵⁰.

M. Duda wśród modelowych cech sankcji podatkowopravných wyróżniła:

⁴⁶ Por. J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 105–106.

⁴⁷ J. Małecki, *Z problematyki sankcji...*, s. 156.

⁴⁸ Ibidem, s. 158–159.

⁴⁹ W. Modzelewski i in., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, wyd. 6, Warszawa 2005, s. 133.

⁵⁰ E. Rogala, *Sankcje wobec podatników VAT*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 2, s. 18; częściowo odmiennie R. Zelwianiński, *Czy sankcje w ustawach podatkowych są zgodne z konstytucją?*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 1, s. 33.

a) powstanie u podatnika sytuacji niekorzystnej w relacji do sytuacji zastanej, co przejawiać się może w wyższym od powszechnego ciężarze opodatkowania;

b) wytworzenie sytuacji niekorzystnej w następstwie naruszenia wyraźnie określonego obowiązku prawnego;

c) zwiększenie bezwzględnego wymiaru podatku, co musi być traktowane jako kara za naruszenie normy prawa podatkowego.

Przy czym dolegliwość ma być zamierzona i ma wykroczać poza ramy przymusowej restytucji⁵¹.

Z punktu widzenia systemu prawa, zdaniem B. Brzezińskiego, sankcje norm prawa podatkowego mogą być zbudowane wewnątrz prawa podatkowego bądź poza nim. Na takie ujęcie sankcji pozwala przyjęcie koncepcji dwuczłonowej struktury norm prawa podatkowego, zwanej też konstrukcją norm sprzężonych (norma sankcjonowana – norma sankcjonująca)⁵². Norma sankcjonowana składa się z hipotezy i dyspozycji, wyrażających elementy konstrukcji danej instytucji podatkowoprawnej. Norma sankcjonowana jest także zbudowana z hipotezy (opisującej naruszenie normy sankcjonowanej) i dyspozycji (obowiązek poniesienia skutku prawnego naruszenia normy i uprawnienie do realizacji owego skutku)⁵³.

Sankcje wewnętrzne – jako normy sankcjonujące – towarzyszą normom sankcjonowanym. Dolegliwość jest wyrażona w dyspozycji normy sankcjonującej. Sankcje zewnętrzne tym zaś się wyróżniają, że polegają na dolegliwym oddziaływaniu poprzez normy sankcjonujące, należące wszak do innych gałęzi prawa (normy prawa karnego skarbowego i w pewnej mierze przepisy prawa administracyjnego normujące egzekucję należności pieniężnych). W prawie podatkowym występują sankcje o charakterze finansowym (np. zwyczajka podatku bądź cofnięcie nabytego prawa do ulgi albo zwolnienia podatkowego i konieczność zapłaty podatku) bądź inne niż finansowe (np. utrata możliwości korzystania z danej formy opodatkowania)⁵⁴.

⁵¹ Por. M. Duda, *Modele sankcji podatkowych – sankcje związane z odliczeniem podatku naliczonego w podatku od towarów i usług* [w:], A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 363.

⁵² Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 100–101. W kwestii dwuczłonowej koncepcji norm prawnych por. szerzej: J. Lande, *Nauka o normie prawnej*, „Annales UMCS. Sectio Ius”, vol. 3, Lublin 1956.

⁵³ Por. J. Nowacki, Z. Tobor, op. cit., s. 69-70. Poza ramami niniejszego artykułu mieści się kwestia budowy normy podatkowoprawnej, ale warto zaznaczyć, że przyjęcie koncepcji normy dwuczłonowej ma zalety. Uzasadnia bowiem występowanie norm sankcjonowanych i sankcjonujących w aktach normatywnych różnego rzędu i wydanych w innym czasie, pozwalając też na wszechstronną analizę następstw naruszenia przepisów prawa, a wreszcie można tu łatwiej wywieść uzasadnienie użycia przymusu państwowego wtedy, gdy jeszcze nie nastąpiło naruszenie prawa – np. w postępowaniu zabezpieczającym. Por. także J. Zimmermann, op. cit., s. 43–44.

⁵⁴ B. Brzeziński, op. cit., s. 100–101.

5. Klasyfikacje sankcji podatkowoprawnych

Podstawę klasyfikacji konstrukcji sankcji podatkowoprawnych mogą stanowić różne kryteria. Należy podkreślić, że klasyfikacje pełnią w zasadzie funkcje instrumentalne, służąc w szczególności do pełniejszej charakterystyki analizowanych unormowań.

Przyjęcie za podstawę zaliczenia danej konstrukcji do unormowań charakterystycznych dla systemu prawa podatkowego lub innej dziedziny pozwala wyróżnić – jak już wyżej wskazano – sankcje podatkowoprawne (wewnętrzne) oraz przejęte z innych dziedzin systemu prawa (zewnętrzne).

A. Gomułowicz przedstawił zaproponowane już wcześniej w nauce klasyfikacje sankcji podatkowych następująco⁵⁵:

1) *W oparciu o kryterium grup rodzajowych* (za cyt. wyżej M. Mazurkiewiczem):

- a) nieważność czynności prawnej sprzecznej z porządkiem prawnym;
- b) odmienne ukształtowanie stosunku prawnego (zmiana jego treści);
- c) bezskuteczność aktu finansowego wobec podmiotu realizującego dyspozycje finansowe w przypadku wadliwości tego aktu;
- d) przymusowe wykonanie zobowiązania podatkowego;
- e) przymus osobisty w postaci kary pozbawienia wolności, kary ograniczenia wolności oraz kary zastępczej pozbawienia wolności za grzywnę;
- f) rozbudowane w systemie prawa podatkowego sankcje finansowe skonstruowane jako środek represji.

2) *Na podstawie kryterium sytuacji niekorzystnej dla podatnika* (cytując J. Małeckiego):

- a) niemożliwość urzeczywistnienia spodziewanej przez adresata normy prawnopodatkowej korzystnej sytuacji finansowej;
- b) pozbawienie adresata normy prawnopodatkowej korzystnej sytuacji finansowej, w której ów adresat (już) się znajduje;
- c) utratę przez adresata normy prawnodatkowej korzyści materialnych.

3) *Z punktu realizacji zobowiązań podatkowych oraz podatkowoprawnych uprawnień* (wg H. Dzwonkowskiego):

- a) realizacja należnych zobowiązań podatkowych niestanowiących zwyżki podatku w stosunku do zasad powszechnie obowiązujących („sankcyjność pozorna”);
- b) inna (zwiększona) w stosunku do zasad ogólnych podstawa wymiaru podatku;

⁵⁵ A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 191–192.

- c) inna (z reguły wyższa) w stosunku do zasad ogólnych stawka podatku;
- d) zmniejszenie lub utrata prawa do zwrotu podatku;
- e) utrata ulg podatkowych;
- f) powstanie dodatkowego zobowiązania podatkowego;
- g) szacunkowe określenie wysokości podstawy opodatkowania;

H. Dzwonkowski w opinii poświęconej sankcjom podatkowym wyróżnił nadto⁵⁶:

- a) sankcje karne (w tym karne skarbowe),
- b) sankcje administracyjne,
- c) sankcje podatkowe, a w tym m.in.:
 - sankcje administracyjno-podatkowe;
 - karne sankcje podatkowe⁵⁷.

Obok powyższych podziałów można także – ze względu na wystąpienie lub brak konsekwencji finansowych – wyróżniać następujące kategorie sankcji podatkowopravných (obok karnoskarbowych, egzekucyjnych, typowych administracyjnych, cywilnych i sankcji nieważności):

- a) sankcje pieniężne:
 - polegające na podwyższeniu podstawy opodatkowania,
 - powodujące podwyższenie zobowiązania podatkowego,
 - wywołujące dodatkowe zobowiązanie podatkowe,
 - dopłaty do należności oraz odsetki za zwłokę w zapłacie;
- b) utrata uprawnienia do korzystania z szeroko pojętych ulg podatkowych;
- c) zmniejszenie lub utrata prawa do zwrotu podatku⁵⁸;
- d) kary pieniężne;
- e) utratę uprawnień o charakterze niemajątkowym (niewpływających bezpośrednio na majątek danego podmiotu).

6. Formy sankcji we współczesnym polskim prawie podatkowym

Uwzględnienie morfologii konstrukcji prawnych pozwala na charakterystykę sankcji zawartych w przepisach prawa podatkowego (sankcji wewnętrznych) w sposób następujący:

⁵⁶ H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe...*, s. 2–9 i s. 11–23. Bez bliższego omówienia autor ten zaproponował też podział na sankcje *sensu stricto* oraz sankcje *sensu largo* (s. 1).

⁵⁷ W próbie definicji karnych sankcji podatkowych H. Dzwonkowski wskazał, iż są to: świadczenia pieniężne, występujące w prawie podatkowym, quasi-podatkowe, lecz nieodpowiadające definicji podatku i niemające jego cech konstrukcyjnych, stanowiące podwyżkę podatku w stosunku do stawek podstawowych, mające charakter represyjny jak prawo karne, występujące jako drugie zagrożenie tego rodzaju – obok norm prawa karnego, choć stosowane według obiektywnych kryteriów i bez orzekania o winie, według uproszczonych procedur administracyjnych zamiast procedur karnych. Wyróżnił tu dodatkowe zobowiązanie podatkowe, podwyższenie lub zwiększenie podatku. Por. idem, *Sankcje podatkowe*, s. 9–10.

⁵⁸ W. Modzelewski i in., *Wstęp do nauki ...*, s. 133.

1) *Sankcje prawnopodatkowe o charakterze pieniężnym (finansowe)*

Przykładami instytucji regulujących następstwa naruszenia nakazów czy zakazów przewidzianych w materialnym prawie podatkowym są współcześnie:

- a) dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług⁵⁹,
- b) podwyższenie kwoty zobowiązania podatkowego⁶⁰,
- c) podwyższenie stawki podatku⁶¹, prowadzące do zwiększenia kwoty zobowiązania podatkowego.

Wprowadzenie wskazanych unormowań jest związane z potrzebą zapobiegania uchybieniom formalnym w realizacji obowiązków instrumentalnych (np. nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji, niezadeklarowaniu zobowiązania we właściwej wysokości), a także uchylaniu się od podatku lub unikaniu opodatkowania⁶², bądź – w ramach szczególnych unormowań – uzyskania bezprawnych korzyści wskutek pobrania nienależnego zwrotu podatku⁶³. Dodatkowe dochody do budżetu pełnią też funkcje fiskalne, a znaczenie tego zjawiska stało się przedmiotem krytyki⁶⁴.

2) *Odsetki od zaległości podatkowych⁶⁵ oraz opłata prologacyjna⁶⁶*

Obowiązek zapłaty odsetek jest następstwem nieterminowego wykonania zobowiązań pieniężnych i wynagrodzeniem za nieuzasadnione korzysta-

⁵⁹ Art. 27 ust. 5-8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; por. H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 442–445; A. Hanusz, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 4, s. 6; A. Kucharski, *Ograniczenia i sankcje związane z odliczeniem podatku naliczonego z podatkiem od towarów i usług*, Toruń 1998, s. 79–103; D. Dudra, T. Burczyński, *Sankcje w podatku od towarów i usług a prawo wspólnotowe*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 8, s. 31–37.

⁶⁰ Art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; por. też szerokie ujęcie sankcji w podatku od towarów i usług w pracy: H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 464–471.

⁶¹ Art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 17 ust. 2 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.).

⁶² Por. art. 27 (1) VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC) i komentarz do tego przepisu: P. Litwin, [w:] K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektywy Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, C.H.Beck, Warszawa 2004, s. 738–756. W ujęciu tej Dyrektywy sankcje podatkowe kryją się pod pojęciem tzw. środków specjalnych, mających m.in. zapobiegać pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowania.

⁶³ Por. np. art. 9 ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. nr 52, poz. 379).

⁶⁴ Por. R. Kubacki, *Sankcje prawnopodatkowe w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, „Głosa” 1998, nr 10, s. 2.

⁶⁵ Art. 53–56 O.p.

⁶⁶ Art. 57 O.p.

nie z majątku wierzyciela⁶⁷. Zapłata odsetek nie jest uzależniona od winy podmiotu obowiązanego bądź przejawu woli jego albo organu podatkowego⁶⁸. Można przyjąć, że pełnią one funkcję restytucyjną⁶⁹.

W dawnych unormowaniach polskiego prawa podatkowego odróżniano odsetki za zwłokę oraz dodatek za zwłokę. Odsetki obliczano w stosunku rocznym bez względu na okres zalegania z zapłatą i rodzaj świadczenia podatkowego, gdy dłużnikiem była jednostka gospodarki uspołecznionej. Dodatek za zwłokę obciążał osoby fizyczne i podmioty gospodarki nieuspołecznionej; charakteryzował go progresywny wzrost stopy oprocentowania należności w zależności od jej rodzaju oraz przedłużania się okresu pozostawiania w zwłoce w zapłacie⁷⁰.

Wypada zauważyć, że relatywnie wysoka stawka odsetek od zaległości podatkowych czy opłaty prolongacyjnej, tj. zredukowanej kwoty odsetek, w razie odroczenia terminu zapłaty podatku lub rozłożenia na raty podatku albo zaległości podatkowej prowadzi do zwiększenia kwoty należności do zapłaty⁷¹.

3) Sankcje prawnopodatkowe polegające na utracie uprawnień

Obok sankcji o charakterze finansowym, których cechą jest bezpośrednia ingerencja w majątek ponoszącego odpowiedzialność podmiotu, dolegliwość za zachowania prowadzące do niezrealizowania celu określonych norm prawnopodatkowych może nie mieć (bezpośrednio) charakteru pieniężnego, przybierając postać utraty:

- a) zwolnienia podatkowego⁷²,
- b) możliwości nabycia prawa do zryczałtowanej czy uproszczonej formy opodatkowania⁷³ (por. też niżej).

W razie zaistnienia zdarzeń niezgodnych z treścią określonych przepisów adresaci niezrealizowanych norm prawnych utracą pewne korzyści pole-

⁶⁷ Por. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1998 r., I SA/Gd 1510/96, LEX nr 35932: „Odsetki w prawie podatkowym, podobnie jak w prawie cywilnym (art. 481 § 1 k.c.), są wynikiem samej zwłoki dłużnika i ich powstanie jest niezależne od przyczyn zwłoki”.

⁶⁸ Por. art. 53 § 1 O.p.

⁶⁹ Por. L. Stecki, *Opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych*, Poznań 1970, s. 195.

⁷⁰ Por. M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim*, „Studia Prawnicze” 1973, z. 35, s. 121–122; W. Kubiak, *Zobowiązania podatkowe. Objasnienia i teksty*, Warszawa 1958, s. 37–40.

⁷¹ Por. art. 56–57 O.p.

⁷² Por. np. art. 37 ust. 2a i ust. 3 ustawy z dnia 14 lipca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. nr 60, poz. 253 ze zm.). Zgodnie ze wskazanym unormowaniem, w przypadku ogłoszenia likwidacji lub ogłoszenia upadłości spółek z udziałem zagranicznym, które miałyby miejsce w okresie zwolnienia od podatku oraz w okresie trzech lat od upływu okresu zwolnienia, spółki takie były obowiązane do zapłaty podatku dochodowego za okres objęty zwolnieniem podatkowym.

⁷³ Por. § 23 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. nr 124, poz. 551 ze zm.).

gające na uprawnieniu do zmniejszenia wielkości obciążenia podatkowego albo preferencji czy ułatwień w ich wypełnianiu.

4) *Sankcje karne w ustawach podatkowych*

Kary za przestępstwa przewiduje art. 306 O.p., tj. pozbawienie wolności do lat 5, od 6 miesięcy do 5 lat bądź do lat 2 – w zależności od rodzaju ujawnionych danych, które są objęte tajemnicą skarbową. Bardzo surowe sankcje w postaci wysokich kwot grzywny oraz pozbawienia wolności przewidywały przepisy art. 20–25 uchylonej z dniem 1 maja 2004 r. ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy⁷⁴.

5) *Sankcja administracyjna pieniężna*

Za typową sankcją administracyjną w prawie podatkowym należy uznać współcześnie karę porządkową z art. 262 O.p. Wypada zaznaczyć, że tylko tu organ podatkowy kieruje się przy wymiarze kary w drodze aktu administracyjnego m.in. stopniem zawinienia danego podmiotu za niestawiennictwo czy utrudnianie dokonywania czynności w postępowaniu podatkowych. Art. 262 § 1 O.p. posługuje się pojęciami: „bez uzasadnionej przyczyny”, „bezzasadna odmowa”, „bez zezwolenia”, co pozwala na ocenę i swoiste miarkowanie następstw stanu faktycznego. Tylko tutaj kwestia winy odgrywa istotną rolę, inaczej niż w konstrukcji innych sankcji podatkowoprawnych⁷⁵.

Za formę sankcji administracyjnej można też uznać obciążenie kosztami postępowania podatkowego osób, które je spowodowały przez niewykonanie oznaczonych obowiązków (art. 268 O.p.).

6) *Sankcja administracyjna niepieniężna*

Wobec braku tego rodzaju unormowań w aktualnym stanie prawnym warto zwrócić uwagę na nieobowiązujące już unormowanie sankcji administracyjnej przewidziane w art. 188 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁷⁶. Przepis ten dopuszczał możliwość zarządzenia zamknięcia przedsiębiorstwa, jeżeli podatnik nie zgłosił obowiązku podatkowego i nie uścił związanej z tym opłaty albo jeżeli nie prowadził określonych ksiąg.

7) *Sankcja nieważności w prawie podatkowym*

Nieważność czynności, jako szczególny rodzaj sankcji omówiony w części 2 niniejszego artykułu, jest związana wyłącznie z formalną poprawnością aktów administracyjnych. Podstawy stwierdzenia nieważności decyzji i postanowień w sprawach podatkowych są unormowane w art. 247 § 1 O.p.

⁷⁴ Dz.U. nr 127, poz. 584 ze zm.

⁷⁵ Por. A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 172. Por. też: J. Orłowski, *Uznanie administracyjne...*, s. 104 i 117.

⁷⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 1963 r., nr 11, poz. 60 ze zm.

Eliminacja aktu administracyjnego z obrotu prawnego może prowadzić do powstania odpowiedzialności materialnej Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego za szkodę spowodowaną ich wydaniem i wykonaniem.

7. Problematyka sankcji zewnętrznych w prawie podatkowym

Sankcje zewnętrzne, czyli unormowania, które ze względu na swą konstrukcję mogą zostać zaliczone do innych gałęzi systemu prawnego, w regulacjach prawa podatkowego występują stosunkowo często. Ze względu na ich ilość, a ponadto bardzo duże znaczenie praktyczne, należy tu wyróżniać:

1) Sankcje karnoskarbowe

Sankcje karnoskarbowe stanowią kategorię bardzo zróżnicowaną, wobec czego można je klasyfikować za pomocą różnych kryteriów⁷⁷, jak: oznaczości (sama ustawa przesądza wyraźnie o postaci sankcji), budowy syntaktycznej (wyróżnianie sankcji z punktu ich miejsca w wypowiedziach zdaniokształtnych – sankcje proste, kumulatywne, alternatywne itd.), charakteru dobra osobistego, którego mogą dotyczyć, albo też w oparciu o inne kryteria. Wedle kryterium oznaczości można pogrupować sankcje karnoskarbowe następująco:

a) kary zasadnicze (pozbawienie lub ograniczenie wolności, grzywna, kara pieniężna);

b) kary dodatkowe (pozbawienie praw publicznych, zakaz zajmowania określonych stanowisk czy wykonywania określonego zawodu, przepadek rzeczy, podanie wyroku do publicznej wiadomości);

c) środki zabezpieczające (np. umieszczenie osoby niepoczytalnej w zakładzie leczniczym, w zakładzie leczenia odwykowego);

d) środki karne niebędące karami (dobrowolne poddanie się karze, warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego, odstąpienie od wymierzenia kary, ściągnięcie równowartości rzeczy).

Wskazane instytucje są w zasadzie stosowane przez sądy. Wyjątkowo wolno organom skarbowym wymierzać kary pieniężne⁷⁸.

W literaturze zauważa się, że prawo karne skarbowe spełnia właściwie funkcję egzekucyjną ze względu na skłonienie sprawcy do zadośćuczynienia obowiązkom finansowym wobec Skarbu Państwa i wyrównanie wyrządzonych lub mogących nastąpić szkód, a także funkcję represji oraz prewencji generalnej i specjalnej⁷⁹. Kodeks karny skarbowy z dnia 10 września 1999 r.⁸⁰ po-

⁷⁷ Por. Z. Siwik, *System środków penalnych w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 1986, s. 31.

⁷⁸ Por. art. 136–141 Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r.

⁷⁹ Por. Z. Radzikowska, *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karno-skarbowym*, Kraków 1986, s. 105.

⁸⁰ Dz.U. nr 83, poz. 930 z późn. zm.

przedzały liczne ustawy z tego zakresu⁸¹. *Signum specificum* prawa karnego skarbowego jest struktura jego przepisów. Dyspozycje norm karnoskarbowych mają charakter blankietowy, tzn. są wypełniane odpowiednimi przepisami prawa finansowego⁸². Za instrumenty oddziaływania będące sankcjami karnoskarbowymi należy uznać przewidziane w przepisach kodeksu karnego skarbowego reakcje organów państwa na przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Są to środki o charakterze karnym i specyficznym, ekonomicznym oddziaływaniu ze względu na zasadniczą rolę kary grzywny.

Wypada wskazać, że: „Kara jako negacja przestępstwa kształtuje poczucie porządku społecznego, poczucie spokoju i bezpieczeństwa życia obywateli, a więc poczucie pewności prawnej. W tym wypadku mamy także ogólnospoleczne oddziaływanie kary o funkcji stabilizującej”⁸³.

2) Sankcje administracyjne (zewnętrzne)

Do unormowań o charakterze sankcji administracyjnych zalicza się w polskiej doktrynie:

- a) kary pieniężne (w tym opłaty dodatkowe);
- b) cofanie lub wygaszanie uprawnień w związku np. z niepodjęciem przez adresata wymaganego działania lub przerwaniem go
- c) sankcje karne – w tym wymierzane w trybie i na zasadach przepisów prawa o wykroczeniach;
- d) sankcje egzekucyjne – środki przymusowego wykonania obowiązków pieniężnych, przewidziane w cytowanej wyżej ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- e) sankcje dyscyplinarne (generalnie wszak wyłączane z zakresu sankcji administracyjnej jako takiej)⁸⁴.

⁸¹ Por. ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz.U. RP nr 105, poz. 609 ze zm.); ustawa karna skarbową z dnia 8 marca 1932 r. (Dz.U. RP nr 34, poz. 355); dekret Prezydenta RP z dnia 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. RP nr 84, poz. 581); dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. nr 32, poz. 140); ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. nr 21, poz. 123 ze zm.); ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn. Dz.U. z 1984 r., nr 22, poz. 103 ze zm.).

⁸² Por. F. Prusak, W. Świda, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989, s. 11-12.

⁸³ J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980, s. 75.

⁸⁴ Por. szerzej: M. Stahl, [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2001, s. 65; Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa...*, s. 123–124.; J. Filipek, *Sankcja prawna w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1963, nr 12, s. 873–879; J. Jendrośka, *Karne zabezpieczenie wykonania dyrektyw administracji państwowej*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, s. 296–335; idem, *Kary administracyjne*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 48–55 i idem, *Przymus administracyjny*, [w:] *Z problematyki prawa administracyjnego i nauki administracji. Księga pamiątkowa z okazji siedemdziesięciolecia urodzin Profesora Zbigniewa Liońskiego*, Poznań 1999, s. 143–152.

Różnorodność i złożoność funkcji pełnionych przez te środki w zasadniczy sposób utrudnia ustalenie desygnatu pojęcia sankcji administracyjnej⁸⁵. Można mówić o niej jako o środku działania polegającym na wywołaniu negatywnych następstw w stosunku do danego podmiotu, wymierzanych i realizowanych w zasadzie przez organ administracji publicznej.

3) Sankcje cywilnoprawne

Zgodnie z art. 260 O.p. do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego. Odszkodowanie pieniężne jest świadczone wedle przepisów art. 417–art. 417¹ k.c. i przysługuje od organu, który wydał decyzję z naruszeniem prawa. W pewnym sensie uznanie dopuszczalności realizacji skargi pauliańskiej przez organy podatkowe wobec czynności umniejszających majątek dłużników ze stosunku prawnopodatkowego także oznacza wystąpienie swoistej sankcji cywilnoprawnej.

8. Elementy konstrukcji podatku a zagadnienie sankcji

W świetle ich istoty i celów nie można uznawać za sankcje prawne unormowań związanych z elementami konstrukcji określonych podatków, mimo że ich konsekwencje mogą być oceniane jako dolegliwość i kreacja sytuacji przymusowej. Do takich unormowań należą:

- a) oszacowanie podstawy opodatkowania i zastosowanie wskutek tego najwyższej stawki danego podatku⁸⁶;
- b) pozbawienie podatnika zryczałtowanej formy opodatkowania⁸⁷ w razie niespełniania jego przesłanek i następnie wymiar zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnie obowiązujących;

⁸⁵ Por. Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa...*, s. 123. Por. też szeroki przegląd stanowisk doktryny w: A. Michór, *O charakterze odpowiedzialności administracyjnej*, „Acta Universitatis Wratislaviensis No 2642. Przegląd Prawa i Administracji LX”, Wrocław 2004, s. 217–223; H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe...*, s. 3.

⁸⁶ Por. art. 23 O.p. oraz np. art. 27 ust. 2–3, art. 28 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz art. 24b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zasady oszacowania dochodów normuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz.U. nr 128, poz. 833 ze zm.).

⁸⁷ Art. 21 ust. 11 i art. 40 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Por. też rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 1992 r. w sprawie zryczałtowania podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. nr 63, poz. 318 ze zm.). Należy jednak, zdaniem autora, odróżniać utratę prawa do zryczałtowanej formy opodatkowania i wymiar zobowiązania za oznaczony okres na tzw. ogólnych zasadach od niewątpliwie sankcyjnego pozbawienia prawa do nabycia takiej formy opodatkowania w latach następnym.

c) orzeczenie (stwierdzenie) utraty prawa do ulgi podatkowej w wypadku niespełniania przesłanek jej stosowania⁸⁸.

Celem wprowadzenia tych unormowań nie jest gwarantowanie przestrzegania (realizacji) treści norm prawa podatkowego, w tym przez stosowanie swoistej represji, lecz doprowadzenie do opodatkowania zgodnie z odtworzonym prawopodatkowym stanem faktycznym⁸⁹. Dostrzeganej niekiedy w piśmiennictwie dolegliwości polegającej na odebraniu części majątku czy pozbawieniu możliwości jego wykorzystywania przez podatnika wskutek zastosowania tych konstrukcji nie należy wobec tego uważać za cechę przesądzającą o ich sankcyjnym charakterze. W szczególności wśród sankcji podatkowoprawnych (wewnętrznych, administracyjnych) należy odróżnić konstrukcje mające na celu wytworzenie sytuacji przymusowej przez zagrożenie dolegliwością za naruszenie obowiązków od takich, które powodują sytuacje niekorzystne, ale wskutek niespełnienia fakultatywnych wymagań jako przesłanek korzystania z pewnych form optymalizacji podatkowej. Sygnalizując ten problem, warto podkreślić złożony charakter sankcji podatkowoprawnych, a właśnie wskazane w tym miejscu instytucje prawne składają się na elementy konstrukcyjne wybranych podatków, a nie środki celowej represji.

9. Podsumowanie

Przedstawione w niniejszym opracowaniu próby definiowania oraz klasyfikacji są wyrazem dużego zróżnicowania konstrukcji i następstw sankcji w prawie podatkowym. Jest to związane z treścią i celami norm należących do tej dziedziny. Wiele obowiązków wyznaczanych w przepisach prawa podatkowego znajduje sankcje w przepisach prawa karnego skarbowego, podczas gdy w ustawach podatkowych rzadko występują sankcje karne. Z kolei sankcje o charakterze represji prawno-ekonomicznej (finansowe) odgrywają w prawie podatkowym szczególną rolę, inną niż sankcje karnoskarbowe i egzekucyjne, tzn. pełnią zarówno funkcje fiskalne czy stymulacyjne, jak i prewencyjne poprzez zapobieganie niespełnianiu obowiązków w przyszłości. Sankcje polegające na nieważności czynności występują tylko na gruncie unormowań postępowania podatkowego i dotyczą formalnych wymagań wobec aktów administracyjnych. Sankcje o charakterze cywilnoprawnym zo-

⁸⁸ Por. art. 13 ust. 4 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r., nr 136, poz. 969 z późn. zm.); art. 111 ust. 3 i ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.) oraz § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 marca 2006 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. nr 51, poz. 375 ze zm.). Por. też art. 33–34 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz.U. nr 141, poz. 1177 z późn. zm.).

⁸⁹ Por. Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa...*, s. 126; A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 174–175; H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 440–441.

stały przewidziane w przepisach polskiego prawa podatkowego jako środek wynagrodzenia szkód wynikłych z działań administracji.

Dolegliwość sankcji egzekucyjnych, jako środka ściągania podatków, ma inny charakter aniżeli sankcji represyjnych, podatkowopravných, administracyjnych czy cywilnych. Ich celem jest doprowadzenie do wykonania ciężącego na zobowiązanym obowiązku.

Szczególną rolę w prawie podatkowym odgrywają odsetki za zwłokę oraz opłata prolongacyjna. Instytucjom tym należy przypisać cechy sankcji, bo ich następstwem jest zwiększenie kwoty świadczenia pieniężnego dłużnika w stosunku prawno podatkowym; służy to celom represji i restytucji. Za zbliżoną sankcją można by też w istocie uznawać obowiązek oddania nienależnie otrzymanego zwrotu podatku czy nadpłaty.

Sankcje podatkowopravné w ścisłym znaczeniu przyjętym w niniejszym opracowaniu, tj. występujące w przepisach prawa podatkowego i stosowane przez organy administracji, są konstrukcjami bardzo interesującymi ze względu na złożony charakter i wywierane następstwa. Kodyfikacja systemu takich środków w prawie podatkowym, nawet przy wyodrębnieniu systemu sankcji karnoskarbowych i pozostawieniu odrębnej regulacji prawnej egzekucji administracyjnej, wydaje się współcześnie bardzo utrudniona, głównie z uwagi na ich zróżnicowanie i rozproszenie w ustawodawstwie podatkowym.

Różnorodność form sankcji prawno podatkowych wynika z ich związku z konstrukcją i specyfiką funkcjonowania poszczególnych podatków (zwłaszcza ustalaniem podstawy opodatkowania, konstrukcjami ulg czy zasadami obliczenia wysokości zobowiązania). W niektórych systemach prawnych (np. w Hiszpanii⁹⁰, Francji⁹¹, Rumunii⁹²) są jednak podejmowane interesujące próby częściowego unormowania zasad wymiaru takich sankcji (kategorii sankcji, kompetencji organów administracji i trybunałów do ich wymierzania, reguł odpowiedzialności, trybu postępowania). Ułatwia to w pewnej mierze identyfikację danych instytucji prawnych jako form sankcji na gruncie różnych podatków, ocenę ewentualnego zbiegu różnych rodzajów odpowiedzialności, a zwłaszcza wyznaczenie uprawnień administracji do władczej ingerencji w sferę praw jednostek, polegającej na stosowaniu dolegliwości za naruszenie prawa. Wypada też podkreślić, że znaczenie problematyki reguł stosowania sankcji, zwłaszcza przez organy administracji, jest postrzegane jako istotne zagadnienie w standardach europejskiego *soft law*⁹³.

⁹⁰ Por. np. R.M. Rojo, *El régimen sancionador tributario y su aplicación a las haciendas locales*, Málaga 2006; „Ley” 2003, nr 58 – Ley general tributaria.

⁹¹ Art. L-1727, art. L-1734 bis, art. L-1734 ter, art. L-1736, art. L-1737 Code général des impôts. Por. też np. J. Fourré, *Les sanctions administratives du Code général des impôts*, „Les Petites Affiches” 1990, nr 8, s. 50 i n.

⁹² Art. 189–193 Codul de procedură fiscală, „Legea” 2004, nr 174 (M.Of. nr 465 z 25 maja 2004).

⁹³ Por. Rekomendacja R(91) Komitetu Ministrów dla Państw Członkowskich w sprawie sankcji administracyjnych przyjęta 13 lutego 1991 r., na którą wskazuje H. Dzwonkowski w: *Sankcje podatkowe...*, s. 3. Tekst tej rekomendacji podaje T. Jasudowicz, *Administracja wobec praw człowieka*, Toruń 1997, s. 129–132.