

## Wstęp

Sankcję prawną definiuje się najczęściej jako reakcję lub zapowiedź reakcji ze strony państwa na zachowanie sprzeczne z prawem, skutkujące ujemnymi następstwami dla naruszającego prawo. Dolegliwość, która jest nieodłącznym skutkiem zastosowania sankcji, powoduje, że komentowana problematyka jest jednym z zagadnień wywołujących liczne spory zarówno w doktrynie, jak i praktyce stosowania prawa. Kwestia sankcji wywołuje szczególne kontrowersje w tych dziedzinach prawa, w których wymierzana dolegliwość związana jest 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 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 niniejszej pracy jest analiza sankcji podatkowych w polskim prawie podatkowym. Prowadzenie badań, których przedmiot stanowią sankcje podatkowe, uzasadnia przede wszystkim dolegliwy skutek ich stosowania, polegający na ingerencji w prawo własności, w stopniu powszechnie mniej akceptowalnym w porównaniu do podatków. W szczególności wątpliwości wywołuje sytuacja, w której kary kryminalne za przestępstwa lub wykroczenia podatkowe bywają faktycznie mniej dolegliwe niż wymierzone za ten sam lub podobny czyn sankcje podatkowe. Sankcje podatkowe jako instytucje prawa materialnego stanowią jednocześnie przedmiot sporów dotyczących ich niejednoznacznego charakteru prawnego oraz niejasnych zasad funkcjonowania. W literaturze podnoszone są przy tym zarzuty co do zasadności i legalności stosowania poszczególnych sankcji w prawie podatkowym.

W toku prowadzonej analizy podjęta została próba rozstrzygnięcia najważniejszych problemów związanych z charakterem prawnym sankcji podatkowych oraz zasadami ich funkcjonowania, w tym uzasadnienia stosowania sankcji podatkowych, ustalenia elementów składających się na ich budowę oraz przypisywanych im funkcji, zasad ich kształtowania, zakresu podmiotowego i przedmiotowego oraz procedur stosowania. Istotnymi problemami opracowania są także zasadność wykorzystania kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji podatkowych i karnych, próba odnalezienia kryteriów, którymi dotychczas kierował się ustawodawca, oraz wskazanie ewentualnych kryteriów, które mogłyby znaleźć zastosowanie w przyszłości. *Prima facie* w obecnym stanie prawnym sankcjonowanie

poszczególnych obowiązków podmiotów zobowiązanych w stosunku podatkowo-prawnym wydaje bowiem się opierać na często przypadkowej klasyfikacji przez ustawodawcę zachowań niezgodnych z prawem, jako zagrożonych określonym typem sankcji, bez wykorzystywania obiektywnego miernika uzasadniającego wybór sankcji i stopień jej dolegliwości. Podkreślić należy, że także w prowadzonych dotychczas badaniach dogmatycznoprawnych wzajemna relacja sankcji podatkowych i karnych w aspekcie ich delimitacji była zbyt rzadko podnoszona. Co więcej, nie ma w ogóle dostatecznej liczby opracowań poświęconych problematyce sankcji podatkowych, które odrywając się od wybranej instytucji lub określonej grupy sankcji, obejmowałyby wszystkie rodzaje sankcji i zawierały ich kompleksową analizę. W doktrynie prawa podatkowego spotkać można natomiast pojedyncze opracowania, w których badano charakter prawny oraz zasady stosowania sankcji podatkowych. Analizując współczesne sankcje podatkowe, należy także odwołać się do badań obejmujących szerszą problematykę sankcji finansowopravných, w których wskazywano na interesujące wątki badawcze, dotyczące m.in. systemu tych sankcji, ich morfologii i funkcji oraz zasadności traktowania sankcji jako bodźców finansowopravných.

W związku z założonym celem prowadzonej analizy pojawił się problem dotyczący metodologii badań. Badania dogmatycznoprawne określonej instytucji prawnej należy bowiem rozpoczynać od ustalenia aktualnego stanu wiedzy na jej temat, który następnie stanowić będzie punkt odniesienia dla prowadzonych rozważań. Badania dotyczące sankcji podatkowych należałoby zatem oprzeć w pierwszej kolejności na poglądach doktryny prawa podatkowego dotyczących tej instytucji, jako stanowiących punkt wyjścia dla dalszych analiz. Jednocześnie aktualny stan wiedzy na temat sankcji podatkowych w polskim prawie ogranicza się do poglądów zawartych w niewielkiej liczbie publikacji naukowych, przy czym część opracowań dotyczy charakterystyki wyłącznie wybranej sankcji. Podobnie odwołanie do orzecznictwa sądowego nie pozwala faktycznie na wyjaśnienie często podstawowych kwestii dotyczących istoty sankcji podatkowych. Sytuacja powyższa skutkuje faktycznym brakiem stabilnych podstaw do prowadzenia dalszych szczegółowych analiz tej instytucji na podstawie wyłącznie teorii prawa podatkowego. Z uwagi na brak koniecznych ustaleń dotyczących sankcji w teorii prawa podatkowego oraz finansowego w dalszym toku rozważań wybrano zatem metodę, zgodnie z którą jako punkt wyjścia dla analizy sankcji podatkowych przyjęto ustalenia wynikające z teorii prawa. W efekcie przyjęcia powyższego założenia w pierwszej kolejności należało ustalić stan wiedzy na temat sankcji w teorii prawa, a następnie zweryfikować, na ile ustalenia te można zastosować, analizując sankcje podatkowe.

Podkreślić należy, że wskazanie na właściwe kryteria rozgraniczające stosowanie sankcji podatkowych oraz karnych jest zadaniem złożonym, które wymaga przeprowadzenia szerokich, wieloaspektowych badań. Problem wyboru kryteriów rozgraniczających różne typy sankcji nie stanowi przy tym zagadnienia, które można rozstrzygnąć wyłącznie w ramach analizy obowiązujących norm prawa podatkowego z uwagi na to, że pozostaje on ściśle związany z szeroką problematyką polityki tworzenia prawa. Ostateczne wnioski dotyczące zastosowania konkretnych kryteriów delimitujących zakresy poszczególnych sankcji muszą zatem

uwzględniać granice dolegliwości przymusu prawnego, jakie można uznać za dopuszczalne w świetle obowiązujących standardów oraz faktyczną reakcję podatników na dotychczas stosowane sankcje. Wnioski takie muszą być z kolei oparte m.in. na wynikach badań empirycznych dotychczasowych metod gwarantowania skuteczności obowiązujących norm prawa podatkowego oraz skuteczności aparatu administracji skarbowej w ich stosowaniu. Ponieważ przedmiotem niniejszego opracowania nie są zagadnienia polityki tworzenia prawa, przeprowadzone rozważania należy traktować jako pewien odrębny wycinek składający się na szerszą problematykę, wymagającą dalszych wielopłaszczyznowych analiz.

Rozważania prowadzone w pierwszym rozdziale pracy obejmują zarys problematyki przymusu w prawie, jako jednego ze sposobów zagwarantowania skuteczności norm prawa, stanowiąc tło dla dalszych analiz. Zarysowanie tła pracy, jakim jest problem przymusu, jako jednego ze środków gwarantujących skuteczność norm prawa, wydało się konieczne, ponieważ sam problem sankcji w prawie (w tym także w prawie podatkowym) jest nieodłącznie związany z szerokim i wielowątkowym zagadnieniem skuteczności prawa. Analiza w tym zakresie została oparta na ustaleniach teorii oraz socjologii prawa, w których opracowano pojęcia przymusu prawnego i sankcji prawnej, dokonano teoretycznych uogólnień w związku z ich funkcjonowaniem, zbadano problem skuteczności prawa oraz warunkujących go czynników. W pierwszym rozdziale opracowania podjęto także próbę wykazania, że prawo podatkowe jest gałęzią prawa, która z racji właściwych sobie cech powinna być oparta na przymusie prawnym, a jednym ze sposobów zagwarantowania przestrzegania jego norm mogą być właśnie sankcje podatkowe.

Z uwagi na konwencjonalne znaczenie terminu „sankcja” drugi rozdział pracy poświęcony został zdefiniowaniu pojęcia „sankcji podatkowej” oraz przeprowadzeniu systematyki jej rodzajów.

W kolejnym, trzecim rozdziale opracowania przedstawiono natomiast zarys systemu sankcyjnego oddziaływania na podatnika i następnie określono miejsce sankcji podatkowej w strukturze normy podatkowoprawnej oraz ustalono zależność pomiędzy sankcją podatkową a elementami konstrukcji podatku. W tej części rozważań poruszony został także problem zbiegu różnych rodzajów sankcji, które są stosowane za naruszenie tego samego obowiązku.

W czwartym rozdziale opracowania ustalono charakter prawny sankcji podatkowych poprzez zbadanie ich funkcji oraz określenie prawnych granic, w jakich możliwe jest ich kształtowanie.

Ostatni, piąty, rozdział pracy poświęcony został analizie funkcjonowania sankcji podatkowych. Rozważania w tym zakresie zostały przeprowadzone według schematu: „w stosunku do kogo” (zakres podmiotowy sankcji), „za co” (przedmiotowy zakres sankcji) oraz „w jaki sposób” (procedura wymiaru sankcji) stosowane są obowiązujące sankcje podatkowe. Jednocześnie analiza procedur stosowania sankcji podatkowych objęła głównie problematykę ochrony praw podmiotów odpowiadających z tytułu sankcji.

Wyniki przeprowadzonych analiz pozwoliły na sformułowanie w podsumowaniu wniosków dotyczących charakteru prawnego sankcji podatkowych, a także celowości wykorzystania kryteriów delimitujących zakres sankcji podatkowych oraz

## Wstęp

karnych, którymi powinien posługiwać się ustawodawca. Podjęto także próbę wskazania kryterium, które – w opinii autora – powinno znaleźć w tym zakresie zastosowanie, oraz wykluczono niektóre kryteria jako nieprzydatne na gruncie prawa polskiego. Przedstawione propozycje, uzasadnione w świetle wyników badań normatywnych, wymagają jednocześnie dalszej weryfikacji, w tym przede wszystkim w kontekście oceny skuteczności systemu dotychczas funkcjonujących sankcji.

W prowadzonych badaniach jako metodę badawczą wykorzystano głównie analizę dogmatycznoprawną. Jednocześnie z uwagi na dynamikę zmian legislacyjnych obejmującą zarówno wprowadzanie, przekształcanie, jak i uchylanie przepisów ustanawiających kolejne sankcje podatkowe, prowadzone rozważania w pewnym zakresie odwołują się także do nieobowiązujących norm prawnych.

Niniejsze opracowanie stanowi zmienioną wersję rozprawy doktorskiej autora pt. *Sankcje w prawie podatkowym* obronionej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w czerwcu 2009 r. Promotorem rozprawy był prof. dr hab. *Bogumił Brzeziński*, bez którego pomocy praca by nie powstała. Ostateczny kształt pracy uwzględnia także cenne uwagi oraz wskazówki recenzentów – dr. hab. *Henryka Dzwonkowskiego* (prof. UŁ) oraz dr. hab. *Adama Nity*.

Praca niniejsza uwzględnia stan prawny na dzień 1 stycznia 2011 r.

Warszawa, czerwiec 2011 r.

*Autor*