

## Sankcje podatkowe

Październik 1997

Dr Henryk Dzwonkowski

# Raport

**Nr 116**

Problematyka tzw. sankcji podatkowych jest poważnym problemem teoretycznym, legislacyjnym oraz z zakresie praktyki podatkowej. Odgrywa dużą rolę w społecznym odbiorze polityki podatkowej. Sankcje podatkowe, wprowadzone do ustawodawstwa bez dostatecznego przygotowania teoretycznego, budzą zastrzeżenia w środowiskach naukowych a Rzecznik Praw Obywatelskich dwukrotnie wystąpił w tej sprawie do Trybunału Konstytucyjnego, kwestionując ich legalność.

Problematyka tzw. sankcji podatkowych jest poważnym problemem teoretycznym, legislacyjnym oraz z zakresie praktyki podatkowej. Odgrywa dużą rolę w społecznym odbiorze polityki podatkowej. Sankcje podatkowe, wprowadzone do ustawodawstwa bez dostatecznego przygotowania teoretycznego, budzą zastrzeżenia w środowiskach naukowych a Rzecznik Praw Obywatelskich dwukrotnie wystąpił w tej sprawie do Trybunału Konstytucyjnego, kwestionując ich legalność. Brak od dłuższego czasu stanowiska Trybunału powoduje swoisty stan zawieszenia w orzecznictwie, oczekującym na ostateczne rozstrzygnięcie o konstytucyjności sankcji. Istniejące orzecznictwo nie jest jednolite. Za jeden z czynników wpływających na brak jednoznacznego stanowiska w tej sprawie jest brak identyfikacji pojęcia sankcji podatkowych. Termin sankcje jest bowiem używany tradycyjnie poza prawem podatkowym na oznaczenie instytucji o innym charakterze niż podatek. Niniejsze opracowanie zmierza do zidentyfikowania instytucji sankcji podatkowych i umiejscowienia ich w systemie dotychczas znanych pojęć i konstrukcji prawnych. Opracowanie ma następującą systematykę wewnętrzną.

## I. Pojęcie i rodzaje sankcji.

1. Definicja terminu sankcja.
2. Rodzaje sankcji.
  - 2.1. sankcje karne (karno-skarbowe).
  - 2.2. sankcje administracyjne.
  - 2.3. rodzaje sankcji podatkowych.
    - 2.3.1. sankcje administracyjno-podatkowe.
    - 2.3.2. karne sankcje podatkowe.

## II. Wykaz sankcji w ustawach podatkowych.

1. Sankcje administracyjno-podatkowe.
2. Karne sankcje podatkowe.

## I. Pojęcie i rodzaje sankcji.

### 1. Definicja terminu sankcja.

Termin "sankcja" znany jest od dawna. Pojawia się w różnych znaczeniach i kontekstach w języku teorii prawa, gdy rozróżnia się tzw. normy sankcjonowane i sankcjonujące<sup>1</sup>, charakteryzuje sankcję nieważności<sup>2</sup>, sankcję zinstytucjonalizowaną<sup>3</sup>, czy tzw. sankcję rozsianą<sup>4</sup>. Używany jest w dogmatyce prawa karnego na określenie dolegliwości karnych za popełnione przestępstwa lub wykroczenia (system sankcji karnych w kodeksie karnym)<sup>5</sup>, a także na określenie części przepisu karnego ustalającą karę<sup>6</sup>. W procedurze karnej mówi się o "sankcjach nie wypełniania obowiązków procesowych" jako o środkach przymusu procesowego.<sup>7</sup> Termin "sankcja podatkowa" nie jest natomiast ani prawnie zdefiniowany, ani nie posiada jednoznacznych konotacji teoretycznych. Nie występuje w zasadzie w języku naukowym teorii prawa podatkowego. Jest natomiast w powszechnym użytku praktyków zajmujących się podatkami, w tym także osób tworzących omówienia i komentarze do pra-

wa podatkowego<sup>8</sup>. W Międzynarodowym Słowniku Podatkowym sankcje (sanctions) występują pod nazwą "penalties"<sup>9</sup>. Penalties podatkowe podzielone są tam na administracyjne i przewidziane w prawie karnym. Sankcje podatkowe wymierzone są jako część podatku oraz są nakładane za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, takie jak nieterminowe wypełnianie deklaracji, zwłoka w płatności, fałszywe zeznanie podatkowe. W przypadku nieterminowych płatności w penalties mogą być zawarte odsetki za zwłokę. Penalties przewidziane w prawie karnym można nałożyć tylko w drodze postępowania sądowego. Penalties (kary) więzienia mogą być wymierzone za poważne przestępstwa podatkowe lub w przypadku odmowy zapłaty penalties pieniężnych, nałożonych na podatnika za mniej poważne przestępstwa. Wyjaśnienie to nie rozdziela dostatecznie jasno pod względem prawnym sankcji podatkowych. Odnosi się ono przede wszystkim do kary, nie zaś do charakteru prawnego (istoty) sankcji podatkowych.

Dla potrzeb prawa podatkowego wyróżnić należy sankcje sensu stricto i sankcje sensu largo. Sankcje w ścisłym znaczeniu tego słowa, to wszelkiego rodzaju dolegliwości (kary) związane ze stanami faktycznymi lub prawnymi określonymi w obowiązujących przepisach. W tym znaczeniu sankcja to rodzaj i rozmiar dolegliwości (dodatkowa wpłata, grzywna, kara pieniężna, a w prawie karnym pozbawienie lub ograniczenie wolności). Sankcje sensu largo to instytucje prawne danego działu prawa, w których występują sankcje sensu stricto (kary). Przedmiotem niniejszego opracowania są przede wszystkim o sankcje sensu largo.

## 2. Rodzaje sankcji.

Ustawodawstwo i literatura prawnicza znają kilka typów sankcji. Należą do nich:

- a) sankcje karne, w tym sankcje karne skarbowe za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, które są tradycyjnym, najbardziej znanym typem sankcji<sup>10</sup>,
- b) sankcje administracyjne, które stanowią zjawisko stosunkowo nowe, lecz już objęte są Zaleceniem Komitetu Ministrów Rady Europy<sup>11</sup>,
- c) sankcje za naruszenie dyscypliny budżetowej, występujące w prawie budżetowym<sup>12</sup>,
- d) sankcje podatkowe, które mimo szerokiego rozpowszechnienia w praktyce podatkowej, nie zostały jeszcze omówione w podręcznikach prawa podatkowego<sup>13</sup>. Już jednak publicystyka podatkowa zajmuje się nimi bardzo szeroko<sup>14</sup>.

Nie miejsce tu na szczegółowe omawianie wszystkich wskazanych typów sankcji. Ich problematyka zostanie w dalszym ciągu o tyle zasygnalizowana, o ile jest istotna dla wyjaśnienia charakteru prawnego sankcji podatkowych. Powyższy podział pozwala jednak na wstępne oddzielenie od sankcji podatkowych sankcji karnych-skarbowych, choć są one wymierzone w związku z naruszeniem prawa podatkowego, oraz od sankcji administracyjnych. Prawo podatkowe stanowi wprawdzie część prawa administracyjnego, lecz sankcje podatkowe wykazują szereg cech zdecydowanie odmiennych od sankcji administracyjnych. Sankcje za naruszenie dyscypliny

budżetowej nie stanowią przedmiotu dalszych rozważań, gdyż nie wiążą się bezpośrednio z problematyką podatkową.

## 2.1. Sankcje karne (karno-skarbowe).

Sankcje karne-skarbowe są przedmiotem ustawy z dnia 26 października 1971 r. (t.j. Dz. U. z dnia 26 kwietnia 1984 r., nr 22, poz. 103, z późn. zm.). Prawo karne-skarbowe przewiduje sankcje za naruszenie przepisów prawa podatkowego. Normą dobrze ilustrującą relacje między prawem karnym-skarbowym, a prawem podatkowym jest przepis art. 99 uks o treści: "Kto przez naruszenie przepisów podatkowych naraża Skarb Państwa na uszczerpienie podatku, jeżeli czyn nie stanowi przestępstwa lub wykroczenia określonego w art. 92 - 95, 97 i 98, podlega karze ...". Ustawa karno-skarbowa jest zatem komplementarna z punktu widzenia sankcji w stosunku do prawa podatkowego i stanowi integralną część systemu wymuszania zachowań zgodnych z prawem podatkowym. Całość prawa karnego-skarbowego to w istocie system sankcji karnych za naruszenie przepisów podatkowych. Istotne jest to, że stosuje się do niej procedurę karną zawierającą taki system gwarancji procesowych, których nie zawiera postępowanie podatkowe. Słusznie podkreśla się, że te działania, które stanowią naruszenie prawa podatkowego powinny być poddane reżimowi procedury ustalania winy i pozostawać w ramach procedury karnej. Według L. Garlickiego kontrola sądowa musi mieć charakter zupełny, tzn. dotyczyć kwestii faktów i prawa. Nałożenie kary może przy tym nastąpić tylko przez sąd właściwy, niezależny od władzy wykonawczej<sup>15</sup>. Takiej ochrony nie mają sankcje występujące poza ustawą karno-skarbową jako tzw. sankcje podatkowe. Nałożenie kary następuje bowiem przez organ administracji, a Naczelny Sąd Administracyjny orzeka jedynie co do zgodności z prawem, nie prowadząc postępowania zupełnego, w szczególności w kwestii faktów.

## 2.2. Sankcje administracyjne.

W literaturze i ustawodawstwie pojawiło się, nie tylko w Polsce, pojęcie sankcji administracyjnych. Są one nałożeniem kary w postępowaniu administracyjnym<sup>16</sup>. Stosowanie sankcji administracyjnych uznaje się za wynik ewolucji kompetencji administracji we współczesnych państwach, lecz uznaje się za pożądane, aby dla zapewnienia ochrony jednostki zahamować rozprzestrzenianie się sankcji. Stały się one przedmiotem Rekomendacji R (91) 1 Komitetu Ministrów Unii Europejskiej dla Państw Członkowskich w sprawie sankcji administracyjnych przyjętej 13 lutego 1991 roku. Rekomendacja ta nakłada szczególne wymogi proceduralne stanowiące ograniczenia ich stosowania. W Polsce postuluje się wprowadzenie odrębnego unormowania procedury w odniesieniu do sankcji administracyjnych<sup>17</sup>. Należy jednak podkreślić, że dopuszczalne sankcje administracyjne, to zgoła odmienna kategoria prawna niż sankcje podatkowe, choć te ostatnie wchodzą w skład szeroko rozumianego prawa administracyjnego. Sankcje podatkowe to bowiem dziedzina regulacji zobowiązań podatkowych, a więc stosunków majątkowych między Państwem i obywatelem. Prawo do nakładania podatków podlega innym ograniczeniom konstytucyjnym (por. rozdział X nowej Konstytucji) niż sankcje administracyjne, które mają charakter dyscyplinujący postępowanie obywateli. Czym innym jest dyscyplinowanie postępowania od możliwości wyzucia podatnika z majątku i pozbawienia źródła dochodu, do czego bardzo często prowadzi stosowanie sankcji. Sankcje podatkowe to

zatem problem daleko bardziej zasadniczy niż prawo do sądu. To zagadnienie, czy sankcja jest i może być podatkiem.

### 2.3. Sankcje podatkowe.

Sankcje podatkowe stanowią część prawa podatkowego. Występuje wśród nich duże zróżnicowanie konstrukcyjne. Podzielić je można na sankcje mające charakter zobowiązania podatkowego (sankcje administracyjno-podatkowe właściwe, określone i sankcje, których za podatki uznać nie można. Są to konstrukcje właściwe prawu karnemu, choć występują w prawie podatkowym (karne sankcje podatkowe).

#### 2.3.1. Sankcje administracyjno-podatkowe.

Tradycyjną i powszechnie akceptowaną sankcją administracyjno-podatkową są odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych. Stanowią one następstwo nieterminowego płacenia podstawowego zobowiązania podatkowego. Powstają z mocy prawa, choć w przypadku, gdy podatnik kwestionuje istnienie lub wysokość odsetek organ podatkowy winien, jak na to wskazuje orzecznictwo, wydać decyzję w przedmiocie odsetek za zwłokę. Nałożenie odsetek za zwłokę podlega kontroli sądowej podobnie jak podatek. Podkreśla się w orzecznictwie nieistotność zagadnienia winy przy powstawaniu odsetek za zwłokę, co różni je od sankcji typu karnego<sup>18</sup>.

Innym typem właściwych sankcji administracyjno-podatkowych są te instytucje prawa podatkowego, których zadaniem jest zniesienie skutków uchylania się podatników od opodatkowania. Prawo podatkowe posiada szerokie instrumentarium takich rozwiązań, spośród których wymienić można przykładowo następujące rozwiązania.

- 1) Szacowanie podstawy opodatkowania występuje, gdy księgi podatkowe nie są rzetelne i brak jest danych do ustalenia podstawy opodatkowania (art. 11 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (j.t. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zmianami i art. 169 kodeksu postępowania administracyjnego); szacowanie nie jest sankcją karną, lecz powszechnie aprobowanym w nauce (choć niekiedy nadużywany w praktyce) sposobem odtworzenia wysokości podstawy opodatkowania z różnych przyczyn nieznaney,
- 2) Opodatkowanie przerzucania dochodu (którego częścią jest tzw. "transfer pricing"). Opodatkowanie to przeciwdziałac ma zabiegom podatników mających na celu zmniejszenia ciężaru podatkowego przez przerzucanie dochodu na podatników korzystających z ulg, powiązanych rodzinie itp. (art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).
- 3) Opodatkowanie nieujawnionych źródeł przychodów, gdy podatnik dokonuje wydatków i zostanie mu udowodnione, że przeznaczone na to środki finansowe nie zostały dotąd opodatkowane,
- 4) Utrata prawa do opodatkowania w formie karty podatkowej lub innej uproszczonej formy opodatkowania.

Powyższe przykładowe konstrukcje tym się różnią od karnych sankcji podatkowych, że zmierzają do ustalenia należnych, niezapłaconych w normalnym trybie podatków. Nie stanowią zatem zwyczki podatku w stosunku do powszechnie obowiązujących zasad, lecz przywrócenie stanu prawidłowego w stosunkach podatnik - państwo. Subiektywnie są one odbierane przez podatników jako dolegliwość (sankcja). Tak też są nazywane w praktyce podatkowej. W istocie są normalnymi zobowiązaniami podatkowymi, choć niekiedy w praktyce przekształcać się mogą w eksces administracyjny i przybierać formę szykany. Podatnikowi przysługują jednak wszelkie środki procesowe w postępowaniu administracyjnym oraz skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego na naruszenie uprawnień w tym zakresie. W odniesieniu do tych typów sankcji te środki zaskarżenia są właściwe i wystarczające dla ochrony praw podatników.

Mimo tego, że środki te stwarzają pewne pole uznania administracyjnego (szczególnie przy szacowaniu podstawy opodatkowania), przyjmuje się, że ustalona w tym trybie podstawa opodatkowania powinna być maksymalnie zbliżona do rzeczywistej. Administracja podatkowa obarczona jest tu ciężarem ustalenia jakie rzeczywiście należności nie wpłynęły do budżetu, a powinny być zapłacone. Są to więc prerogatywy nie mające charakteru represyjnego, gdyż zmierzają do ściągnięcia należnych Państwu podatków. "Sankcyjność" tych rozwiązań ma tu zatem charakter czysto subiektywny i o tyle się wiąże z podwyższeniem zobowiązania podatkowego, o ile nie zostało ono zapłacone w normalnym trybie. Niezapłaceniu podatku powinny towarzyszyć odsetki za zwłokę. Przeciw tym rozwiązaniom, jeśli są konstrukcyjnie poprawne, nauka prawa nie będzie zapewne występowała. Nie ma do nich zastrzeżeń także Rzecznik Praw Obywatelskich, wyraźnie podkreślając, że "rzeczywiste sankcje podatkowe" nie są przedmiotem jego wystąpienia<sup>19</sup>.

### 2.3.2. Karne sankcje podatkowe.

Oprócz powyższych "zwyczajnych" sankcji podatkowych rozpowszechniły się w ostatnim okresie karne następstwa finansowe czynów (działań i zaniechań) określane mianem sankcji, które zarówno subiektywnie, jak i obiektywnie stanowią dla podatnika dolegliwość typu karnego. Przybierają one formę zobowiązań podatkowych (stanowią część podatku), lecz wykraczają poza tradycyjną podstawę opodatkowania danym rodzajem podatku oraz poza podstawowe stawki podatkowe. Te właśnie, karne sankcje podatkowe, są przedmiotem zastrzeżeń Rzecznika Praw Obywatelskich oraz teorii prawa.

Konstrukcje podatkowe określane tu jako karne sankcje podatkowe dają się w prawie podatkowym odróżnić od "normalnych" ciężarów podatkowych, nawet tych o sankcyjnym charakterze.

Pierwszym kryterium wyróżniającym sankcje jest niekiedy język aktu prawnego, który używa takich terminów jak np. "dodatkowe zobowiązanie podatkowe", „podwyższenie” lub "zwiększenie" podatku<sup>20</sup>. Zastosowanie pojęcia zobowiązanie podatkowe jest tu nadużyciem, gdyż odnosi się do środków represyjnych.

Drugim kryterium wyróżniającym jest wyższy niż uznawany za podstawowy ciężar opodatkowania. Na przykład, jeśli zobowiązanie podatkowe (indywidualnie nałożony podatek) w podatku od towarów i usług jest wyższy niż 22, 7 lub 0 % (z

uwzględnieniem odliczenia podatku naliczonego), to potencjalnie możemy mieć do czynienia z sankcją podatkową. Nie zawsze jednak podwyższeniu podlega stawka. Niekiedy sankcja polega na odebraniu przywileju (np. ulgi podatkowej) czy prawa do odliczenia podatku. Jednak wymiar bezwzględny zobowiązania podatkowego ulega zawsze podwyższeniu w stosunku do powszechnie stosowanej wielkości. Następuje więc indywidualizacja zobowiązania podatkowego, oparta na subiektywnych kryteriach, co jest sprzeczne z zasadami sprawiedliwości i równości opodatkowania<sup>21</sup>.

Trzecim kryterium wyróżnienia sankcji może być represyjny cel ich wprowadzenia. Jeśli daje się wskazać na to, że celem danego przepisu jest obok innych funkcji właściwych podatkom także represja wobec podatnika, to mamy niewątpliwie do czynienia z karną sankcją podatkową. Przyjmuje się, że “przez przepisy represyjne należy rozumieć nie tylko przepisy karne sensu stricto, ale wszystkie przepisy o charakterze represyjnym (sankcjonująco-dyscyplinujące), a więc wszystkie przepisy, których celem jest poddawanie obywatela jakiejś formie ukarania<sup>22</sup>. Również w orzecznictwie wskazuje się, że według ustaleń interpretacyjnych Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu, użyte w art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, określenie “oskarżenia w sprawie karnej (criminal charges) należy interpretować rozszerzająco i obejmuje przypadki, gdy dochodzi do uruchomienia sankcji będącej przejawem represji karnej (nałożenie odpowiednio surowej kary). O tym, czy mamy do czynienia z szeroko rozumianą sankcją karną nie przesądza - stosownie do orzecznictwa Trybunału Praw Człowieka - kwalifikacja krajowa danej sprawy - np. potraktowanie jej jako dyscyplinarnej<sup>23</sup>. Cel wprowadzenia i charakter sankcji staje się więc ważnym wyróżnikiem karnej sankcji podatkowej.

Czwartym kryterium może być sposób powstawania sankcji podatkowych. O ile większość podatków powstaje z mocy prawa, to sankcje podatkowe są z reguły represją wymagającą wydania decyzji. Są jednak także wyjątki, gdy sankcja podatkowa ma pod tym względem “ukryty” charakter i powstaje z mocy prawa (np. sankcja utraty prawa do ulg inwestycyjnych, czy sankcja będąca następstwem zwłoki w zainstalowaniu kas fiskalnych). Tego rodzaju rozwiązania należy ocenić szczególnie ujemnie. Podatnik ma bowiem obowiązek “samoukarania się”, nie mając niekiedy świadomości popełnienia uchybienia.

Powyższe kryteria nie pozwalają jeszcze dostatecznie jednoznacznie oddzielić sankcji zwykłych, stanowiących element konstrukcji podatkowych, od karnych sankcji podatkowych. Jest to natomiast możliwe poprzez zbadanie czy dana konstrukcja podatkowa, którą podejrzewamy o “karno-sankcyjny” charakter ma cechy podatku czy też cechy normy prawno-karnej.

Norma prawa podatkowego należy do typu represji karnych przez to, że:

- a) nie spełnia cech definicyjnych podatku,
- b) brak w niej podstawowych elementów konstrukcyjnych właściwych konstrukcjom podatkowym (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa).

Pojęcie podatku jest w doktrynie od dawna ustalone i przy wszystkich różnicach, teoria zgodna jest, że przez podatek należy rozumieć: 1) świadczenie pieniędzy-

ne, 2) ogólne, 3) nakładane przez państwo z mocy jego uprawnień władczych. 4) przymusowe, 5) nieodpłatne, 6) nieekwiwalentne. Niekiedy mówi się o tym, że konieczną cechą podatku jest przewłaszczenie. Elementy konstrukcyjne podatku, wskazujące pośrednio elementy jego definicji zostały wyznaczone w nowej Konstytucji, w art. 217. Oznacza to, że o ile dotychczas Rzecznik Praw Obywatelskich zmuszony był do wskazywania na niezgodność sankcji z Małą Konstytucją przez wskazanie braku prawa do obrony, to obecnie może wywodzić takie wnioski wprost z ustawy zasadniczej.

Sankcje nie mają charakteru świadczeń podatkowych, gdyż nie spełniają podstawowego warunku generalności (ogólności). Według prof. Karola Ostrowskiego: "Każdy podmiot, należący do tej samej kategorii, oznaczonej przepisami prawno-podatkowymi, obowiązany jest do opłacania podatku w tych samych rozmiarach"<sup>24</sup>. Karna sankcja podatkowa nie spełnia warunku ogólności, gdyż zawiera nieuzasadniony racjami podatkowymi element indywidualizacji. Podatnik obciążony sankcjami nie płaci podatku w wysokości np. 22%, takiej, jak pozostali obywatele (podatnicy), lecz podatek znacznie wyższy. Jak wskazano, jest to odstępstwo od zasady równości opodatkowania i zasady sprawiedliwości podatkowej. Warto podkreślić, że warunek ogólności jest zachowany w zwykłych sankcjach podatkowych (sankcjach administracyjno-podatkowych).

Sankcje nie są podatkiem również dlatego, że nie wyznaczają przedmiotu opodatkowania. Podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, to podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe. Przedmiot opodatkowania to sytuacja faktyczna lub prawna, z którą prawo wiąże obowiązek podatkowy. Do takich sytuacji, z którymi prawo wiąże obowiązek podatkowy należą: uzyskanie przychodu, uzyskanie dochodu, posiadanie nieruchomości, uzyskanie spadku itd. Takie elementy występują w zwykłych sankcjach administracyjno-podatkowych. W karnych sankcjach podatkowych określenie przedmiotu opodatkowania zastępuje wskazanie czynu powodującego ujemne konsekwencje dla podatnika. Jest to nałożenie obowiązku świadczenia "za karę". Nie istnieje tu żaden "tytuł podatkowy" - przedmiot opodatkowania - lecz czyn i sankcja, co jest typowe dla prawa karnego.

Podstawa opodatkowania w podatku to kwantyfikacja przedmiotu opodatkowania. A więc określenie wielkości obrotu, dochodu, majątku itp. W karnych sankcjach podatkowych wielkość, od której oblicza się sankcję odrywa się od podstawy opodatkowania. Jest przyjmowana arbitralnie i nie ma związku z konstytucyjnymi i ekonomicznymi przesłankami opodatkowania.

Podobnie jest ze stawkami, które również nie odnoszą się z kolei do podstawy opodatkowania, lecz do bardzo różnych elementów wygodnych normodawcy dla określenia tej dolegliwości. Powoduje to niekiedy następstwa prowadzące do likwidacji źródła przychodu. Nie ma bowiem żadnej proporcji i żadnego związku między uchybieniem, a karą. Powstają nieproporcjonalnie wielkie w stosunku do obrotów, majątku czy wielkości firmy ciężary. Są one bardzo często obiektywnie niemożliwe do zrealizowania. Na przykład nie założenie w terminie kasy fiskalnej (naruszenie terminu) skutkuje ciężarem, któremu usiłuje się nadać cechy podatku przez włączenie tej sankcji do materialnego prawa podatkowego (PTU-VAT). Karą jest utrata prawa do odliczenia podatku naliczonego. Znane są liczne przypadki, gdy majątek firmy, czy jej wieloletni dochód, stanowi znikomą lub niewielką część sankcji. Mamy wówczas do



czynienia z karną sankcją podatkową, która odpowiada pojęciu "podatku duszącego" w doktrynie niemieckiej. Jest to taki podatek, o którym mówi się, że istnieje, ale nikt go nie widział. Jest bowiem niemożliwy do wyegzekwowania.

Z punktu widzenia prawa karnego, dostrzec można duże zbieżności konstrukcji karnych sankcji podatkowych z tym działem prawa. Przez prawo karne rozumie się: "dziedzinę prawa, która określa czyny przestępne i zasady odpowiedzialności za nie oraz kary grożące za ich popełnienie"<sup>25</sup>. Przepis karny składa się z dwóch części. Pierwsza określa czyn - to dyspozycja normy, a druga ustala karę, czyli sankcję<sup>26</sup>. Sankcje wykazują więc zbieżność konstrukcyjną z normami prawa karnego, a brak im wskazanych wyżej cech podatków. Budowa omawianych sankcji podatkowych wskazuje na ich karny charakter. Sankcje podatkowe, nie wiążą się, jak wyżej wskazano, z przedmiotem opodatkowania (uzyskiwaniem obrotu, dochodu, posiadaniem gospodarstwa rolnego, itp.), lecz z "czynami" uznawanymi przez prawo za naganne i karami za nie, tak samo, jak prawo karne.

Można by przyjąć, że nie są to przepisy karne, posługując się taką argumentacją, że nie mają one cech właściwych prawu karnemu (nie ustalanie winy, niestosowanie procedury karnej, nie ujawnianie w rejestrze skazanych itd.). Jednakże z punktu widzenia motywów wprowadzania, konstrukcji i - co najistotniejsze - skutków materialno-prawnych, opisywane sankcje podatkowe działają jednak jak przepisy karne. To, że w postępowaniu dotyczącym sankcji nie stosuje się standardów procedury właściwej prawu karnemu (wina, domniemanie niewinności itp.) jest ułomnością tych rozwiązań, a nie argumentem przemawiającym za ich "niekarnym" charakterem.

Motywy wprowadzenia karnych sankcji podatkowych to przede wszystkim względy fiskalne i represyjne. Fiskalizm odgrywa tu znaczącą rolę, gdyż jest to bardzo łatwy sposób zwiększania wpływów budżetowych. Sankcje mają bowiem z reguły automatyczny charakter. Czyn, bez skomplikowanej procedury badania winy i innych subiektywnych przyczyn jego powstania, skutkuje powstaniem dodatkowych wpływów budżetowych. Obiektywizm kryteriów zasadności nałożenia sankcji czyni je praktycznie nieodwołalnymi, jeżeli organ podatkowy nie uchybi procedurze. Jak wskazał Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku z dnia 18 kwietnia 1997 r. również skargi do NSA na "sankcje podatkowe" są bezskuteczne. Fiskalizm nie może być jednak celem samym w sobie. Żaden cel ekonomiczny nie może bowiem prowadzić do naruszania praw obywatelskich.

Argumentuje się, iż sankcje to przepisy "dyscyplinujące" podatników. Po wprowadzeniu nowych konstrukcji podatkowych, gdy są one już znane, większą praktycznie rolę odgrywa jednak ułatwienie pracy organom podatkowym. Przepisy te można by uznać za dyscyplinujące, gdyby istniały powszechnie jasne, poprzedzone stosowną edukacją zasady ich stosowania i przestrzegania. Tymczasem skala niejasności i nadinterpretacji jest tak rozległa, że prowadzi w znacznej części przypadków do fiskalnego nadużywania tych rozwiązań (eksces administracyjny). Argument o "dyscyplinującym" charakterze tych konstrukcji jest zatem raczej kolokwialnym eufemizmem, a nie prawniczą oceną problemu. W istocie sankcje, zgodnie z konotacją zawartą w swojej nazwie, mają charakter represyjny. Są kolejną, obok odsetek za zwłokę (których istnienie jest uzasadnione) oraz sankcji karnych skarbowych (bez których nie może istnieć żaden system prawa), nieuzasadnioną, pozornie podatkową,

a w istocie karną dolegliwością. Także względy dyscypliny społecznej, nie mogą uzasadniać naruszania praw człowieka.

Podjmując próbę zdefiniowania karnych sankcji podatkowych należy stwierdzić że jest to:

- 1) świadczenie pieniężne,
- 2) występujące w prawie podatkowym,
- 3) quasi podatkowe, lecz nie odpowiadające definicji podatku i nie mające cech konstrukcyjnych podatku,
- 4) stanowiące podwyżkę podatku w stosunku do stawek podstawowych,
- 5) mające charakter represyjny jak prawo karne,
- 6) występujące jako drugie zagrożenie tego rodzaju obok norm prawa karnego, choć stosowane według kryteriów obiektywnych, bez orzekania o winie i według uproszczonych procedur prawno- administracyjnych zamiast procedur karnych.

Jak wyżej wskazano istnieje zasadnicza różnica między podatkiem, a karną sankcją podatkową. Podatku nie powinno się jednak przekształcać w karę. Akceptowanych pod wskazanymi wyżej warunkami sankcji administracyjnych, także nie należy utożsamiać z karnymi sankcjami podatkowymi. Dopuszczalną sankcją administracyjną, mającą charakter daniny publicznej, są odsetki za zwłokę oraz różne formy służące do usuwania skutków obejścia prawa podatkowego. Podatek ("podstawowe" zobowiązanie podatkowe) jest natomiast ściśle określoną definicyjnie, ostatnio także w Konstytucji, kategorią prawną.

Ponieważ pojęcia podatku i jego konstrukcja nie są już tylko i wyłącznie modelami teoretycznymi, lecz wynikają z Konstytucji, należy zrezygnować z wprowadzania ich do prawa podatkowego. Konstytucja w art. 217 wyraźnie odwołuje się do elementów konstrukcyjnych podatków (podmiot, przedmiot, stawka podatkowa, ulgi, umorzenia i zwolnienia), przez co elementy podatkowe nie mogą być nawet w ustawie kształtowane dowolnie. Karne sankcje podatkowe nie powinny w konsekwencji naruszać systemu źródeł prawa. W ustawach podatkowych, zgodnie z ich nazwami i wyznaczonym w ten sposób zakresem, nie powinny być normowane sprawy karne.

Podatek jest elementem finansów publicznych, wyraźnie oddzielonym w Konstytucji w rozdziale X od finansów prywatnych. Nie tylko przez wyodrębnienie rozdziału p.t. Finanse publiczne, lecz także przez przepisy o wolności i prawach ekonomicznych. W tym także, w szczególności przez art. 64 ust. 3 Konstytucji mówiący o ograniczeniu prawa własności wyłącznie w zakresie, w jakim nie narusza to istoty prawa własności. Karne sankcje podatkowe, jako konstrukcja niepodatkowa, ograniczają prawo własności w sposób niezgodny z jego istotą, gdyż czyni się to pod pozorem publicznych świadczeń podatkowych. Karne sankcje podatkowe ograniczają więc prawo własności w sposób niezgodny z Konstytucją.

Na koniec wskazać można, iż problem sankcji ma swój aspekt ustrojowo-gospodarczy. Nie ma przeszkód do nieograniczonego wykorzystywania sankcji, choćby ich charakter był karny, w gospodarce typu socjalistycznego. Koncepcje “bodźcowego”, “stymulacyjnego” czy “parametrycznego” zarządzania gospodarką socjalistyczną nie rodziły zastrzeżeń do “karania” finansowego przedsiębiorstw będących własnością państwa, za pomocą norm prawa podatkowego<sup>27</sup>. Jednakże, co właściwe w ramach jednolitej własności państwowej, nie daje się zastosować w państwie prawa w odniesieniu do podmiotów prywatnych i obywateli, gdzie ma zastosowanie Europejska Konwencja Praw Człowieka. A już szczególnie trudno sobie wyobrazić zastosowanie sankcji w odniesieniu do indywidualnego rolnictwa (jeśli zostanie wprowadzony VAT). Zważywszy na wysokość niektórych sankcji może to prowadzić do wywłaszczenia poprzez podatki w majestacie prawa.

## **II. Wykaz sankcji podatkowych (analiza szczegółowa).**

Dla potrzeb niniejszej analizy wyodrębniamy dwa wyżej omówione typy sankcji, tzn. sankcje administracyjno-podatkowe (zwykłe) i karne sankcje podatkowe. Powyższa identyfikacja dwóch typów sankcji podatkowych nie jest kompletna. W praktyce stosowania prawa podatkowego mamy bowiem do czynienia z “modą” na sankcje. Przejawia się to w wykorzystywaniu do zastosowania sankcji każdego pretekstu w zachowaniu podatnika. Przepisy podatkowe są z założenia interpretowane przez organy podatkowe pod kątem możliwości zastosowania sankcji. Jako pretekst do do zastosowania sankcji służą nie tylko przepisy prawa podatkowego. Tak samo traktowane są przepisy prawa cywilnego, prawa pracy, ubezpieczeń społecznych i wszystkie inne, mające jakikolwiek związek z działalnością gospodarczą podatnika. Tych typów sankcji nie podejmujemy się tutaj omówić, bowiem ich zebranie i typologia wymagałyby bardzo pogłębionych badań. Zebrane zostały tylko te typy sankcji, które znajdują swoje umocowanie w przepisach prawa podatkowego. Podkreślić też należy, iż nie zawsze można się zgodzić z interpretowaniem ich przez organy podatkowe jako właściwego powodu do zastosowania sankcji (np. art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług). Przedstawiony katalog sankcji ma charakter raczej ilustracyjny niż zmierzający do kompletnego ich zaprezentowania.

### **1. Sankcje administracyjno-podatkowe (weryfikacja podstaw opodatkowania).**

1. W tej części opracowania przedstawione zostały szczegółowo sankcje podatkowe ogólne, właściwe dla wszystkich podatków, a następnie sankcje występujące w poszczególnych ustawach podatkowych. Przypisanie danego rodzaju sankcji tej grupie następuje w oparciu o wskazane wyżej kryteria podziału na sankcje administracyjno-podatkowe i karne sankcje podatkowe. Prezentacja ma charakter opisowy.

### **2. Instytucje ogólne weryfikacji podstaw opodatkowania.**

Polskie prawo podatkowe dysponuje instytucjami ogólnymi, właściwymi dla wszystkich podatków, zawartymi w ustawie kodeks postępowania administracyjnego, ustawie o zobowiązaniach podatkowych, ustawie o kontroli skarbowej oraz w przepisach prawa materialnego dotyczących każdego podatku. Jeżeli niewystarczające są rozwiązania właściwe dla danego podatku, to istnieje możliwość zastosowania instytucji ogólnych.

## 2.1. Odrzucenie ksiąg podatkowych z powodu ich nieprawidłowości.

Znane są dwa rodzaje nieprawidłowości ksiąg.

Nieprawidłowość materialna to tzw. "nierzetelność", rozumiana jako niezgodność zeznań (ksiąg i deklaracji) ze stanem faktycznym. Przejawia się ona w niewłaściwym ustaleniu podstawy opodatkowania lub podatku.

Nieprawidłowość formalna, czyli "wadliwość", to uchybienie polegające na prowadzeniu ewidencji lub dokumentacji podatkowej w sposób nie odpowiadający przepisom o prowadzeniu tych urzędzeń. Wadliwość może, lecz nie musi powodować niewłaściwego ustalenia podstawy opodatkowania i podatku. Może być jednak wykorzystywana, po przeprowadzeniu odpowiedniego postępowania, do podważenia zeznań i ksiąg podatkowych. Sankcją jest wówczas wymiar podatku z pominięciem ksiąg, co prowadzi do wyrównania podatku do wysokości zgodnej z obowiązującym prawem. Jak wyżej wskazywano, subiektywnie postępowanie to odbierane jest jako dolegliwość i jego następstwem powinno być w zasadzie zastosowanie ustawy karnej-skarbowej. Są to jednak postępowania odrębne.

Nieprawidłowość (nierzetelność i wadliwość) stosowane są na podstawie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego (art. 168 i 169). Kryteria odrzucenia ksiąg są następujące:

- 1) "sprzeczność poszczególnych składników działalności gospodarczej",
- 2) "obrót znacznie niższy od przeciętnego osiąganego w danej branży i podobnych warunkach prowadzenia działalności",
- 3) "dochód rażąco niższy od tego, jaki byłby konieczny do pokrycia wydatków ponoszonych przez podatnika".

Są to, jak widać, kryteria bardzo pojemne, ogólnikowe, umożliwiające zakwestionowanie zeznań i ksiąg praktycznie zawsze jeśli organ podatkowy znajdzie dowody wskazanych wyżej zachowań.

## 2.2. Szacowanie podstawy opodatkowania.

Jeśli księgi lub zeznania są odrzucone jako dowód w postępowaniu (czemu służy instytucja nieprawidłowości, a w szczególności nierzetelności z pkt. 2.1.), i brak jest danych do ustalenia podstawy opodatkowania, to organ podatkowy ma możliwość jej oszacowania. Orzecznictwo sądowe przyjęło, że organ podatkowy ma przywilej wyboru metody szacowania, a kontrola sądu ogranicza się w zasadzie do kontroli prawidłowości postępowania (procedury, w szczególności w części dotyczącej dowodów). Organy podatkowe mają tu zatem duży zakres swobodnego uznania. Nie może to być jednak decyzja dowolna.

Niezależnie od powyższej zasady ogólnej, w poszczególnych podatkach, występuje także możliwość szacowania podstaw opodatkowania na różnych specjalnych zasadach.

### 2.3. Wymiar uzupełniający.

Jeśli organ podatkowy I instancji dokona wadliwego ustalenia zobowiązania, to organ II instancji, po odwołaniu się podatnika, ma możliwość przekazania sprawy do dokonania przez I instancję tzw. "wymiaru uzupełniającego". Jest to instytucja szczególna, która w postępowaniu podatkowym nie chroni podatnika odwołującego się w pełnym zakresie od skutków mniej korzystnych w wyniku odwołania. Reformację decyzji przez wymiar uzupełniający należy jednak uznać za uzasadnioną. Ogranicza się on bowiem, jeśli nie jest nadużywany w praktyce, do nadania decyzji organu I instancji cech zgodności z prawem.

### 3. Sankcje administracyjno-podatkowe w materialnym prawie podatkowym.

Instytucje szczególne weryfikacji podatków występują we wszystkich w zasadzie aktach prawnych prawa podatkowego i we wszystkich konstrukcjach podatkowych. Wyjątkiem jest tylko regulacja dotycząca gier losowych i zakładów wzajemnych.

#### 3.1. Wykorzystywanie związków z kontrahentami przez podatników podatku od towarów i usług.

W przypadku, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy i występuje choć jeden z przypadków, o których mowa w art. 17 ust. 1 ustawy o PTU - organ podatkowy określa wysokość obrotu na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszony o podatek, jeżeli okaże się, że przypadki te miały wpływ na ustalenie ceny.

#### 3.2. Podatek dochodowy od osób fizycznych.

##### 3.2.1. Odrzucenie zeznania jako dowodu w postępowaniu.

Zgodnie z art. 45 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: "podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok, chyba że urząd skarbowy wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku. W razie nie złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu, urząd skarbowy wyda decyzję określającą wysokość zobowiązania w podatku dochodowym."

Na podstawie tego przepisu organ podatkowy ma możliwość korekty zobowiązania podatnika, jeżeli zeznanie nie odzwierciedla prawidłowo właściwej wysokości podatku. Jest to instytucja ogólna, mająca zastosowanie zarówno wtedy, gdy podatek nie został prawidłowo wyliczony, gdy pominięto koszty uzyskania przychodów, jak i we wszelkich innych przypadkach, w tym również w większości niżej wskazanych.

##### 3.2.2 Opodatkowanie przerwania dochodu.

W art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i jego odpowiedniku w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zawarte są przesłanki opodatkowania podatnika, stosującego tzw. przerzucanie dochodu. W nowej redakcji tego przepisu na rok 1997 uwzględniono doświadczenia krajów unii europejskiej, co powinno uczynić tę instytucję bardziej skuteczną. Sprzyjać temu powinno także wy-

danie wytycznych Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 1996 r. w sprawie określenia sposobu i trybu ustalenia dochodów w drodze oszacowania (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 13, poz. 60). Do niedawna przepis ten nie był w zasadzie wcale wykorzystywany. Swoją przydatność, a jednocześnie wady, ujawnił silnie dopiero w ostatnich trzech latach. Stąd modyfikacje na 1997 rok i wprowadzenie cytowanych wytycznych.

Nowy przepis nie jest jednak doskonały. Wątpliwości wywołuje wprowadzenie do niego postanowienia, że we wszystkich przypadkach, nawet gdy księgi nie są kwestionowane, dokonuje się oszacowania podstawy opodatkowania. Będzie to pole do nadużywania tej instytucji i jej deprecjacji w praktyce. Nawet pewne i znane dochody, ze względu na wady szacowania podstawy opodatkowania mogą być zakwestionowane przed sądem. Będzie to przedłużało procedurę i dochodzenie do ostatecznych ustaleń na przez wiele lat w postępowaniu.

Wadą tego przepisu, którą już obecnie można zidentyfikować jest także przypisany tej instytucji określający charakter wydawanej na tej podstawie decyzji. Tymczasem jest to typowy przepis "sankcyjny", narzucający wielkość opodatkowania. Decyzja ma tu charakter ustalający. Wada ta będzie za to skutkowała niepotrzebnymi kontrowersjami w praktyce i teorii. Ustalającego lub określającego charakteru decyzji nie można "zadekretować" żadnym przepisem. Charakter decyzji możliwy jest do określenia ex post, po zbadaniu sposobu powstawania zobowiązania podatkowego. To podstawowy, najtrudniejszy bodaj problem teorii podatku. Jednak nie do "zadekretowania".

### 3.2.3. Ustalanie ceny sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych przez organ podatkowy.

Jeżeli cena bez uzasadnionej przyczyny odbiega od wartości rynkowej rzeczy lub praw, przychód ze sprzedaży ustala urząd skarbowy w wysokości wartości rynkowej. Urząd powinien wezwać podatnika do zweryfikowania ceny sprzedaży, a jeśli nowa podana przez podatnika wartość odbiega od wartości rynkowej, cenę ustala się z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeśli różnica między ceną podaną przez podatnika i ustaloną przez biegłego wynosi co najmniej 33%, koszty opinii biegłego ponosi podatnik.

### 3.2.4. Utrata prawa do ulg mieszkaniowych.

Utrata prawa do ulg mieszkaniowych przewidziana jest w przepisach art. 26 ust. 10 - 12. Ta konsekwencja niezachowania warunków ulgi nie ma charakteru "sankcyjnego", quasi karnego.

### 3.2.5. Opodatkowanie nieujawnionych źródeł przychodów.

Szczególne zasady obowiązują, gdy postępowanie podatkowe wykaże, iż podatnik nie ujawnił wszystkich źródeł przychodów. Opodatkowanie nieujawnionych źródeł przychodów ma w naszym prawie podatkowym dwoisty charakter z punktu widzenia prezentowanego podziału sankcji. Z jednej strony opodatkowanie w tym trybie prowadzi do pobrania od podatnika należnych budżetowi środków finansowych. Ma jednak także swoisty karny charakter, przejawiający się w tym, że stosuje się wówczas do ustalonej podstawy obliczenia podatku stawkę 75%, znacznie wyższą niż powszechnie stosowana.

### 3.2.6. Podwyższenie stawki ryczałtu ewidencjonowanego.

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zawarte są także postanowienia o skutkach nie zaewidencjonowania przychodu przez podatnika objętego przepisami o ryczałcie ewidencjonowanym (art. 30 ust. 7). Wartość nie zewidencjonowanego przychodu objęta jest stawką podwyższoną do 20%, a przychód ten może być ustalony także w drodze oszacowania. Podobnie, jak opodatkowanie nieujawnionych źródeł przychodów, ta sankcja ma również pewne cechy karne.

## 4. Podatek dochodowy od osób prawnych.

Podatek dochodowy od osób prawnych zawiera szereg instytucji prawnych podobnych do tych, które występują w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Takie same mechanizmy dotyczą:

- a) weryfikacji zeznań podatkowych (art. 27 ust. 1),
- b) przerzucania dochodu (art. 11),
- c) ustalenie ceny sprzedaży rzeczy lub praw przez urząd skarbowy (art. 14 ust. 2 i 3),
- d) ustalania kosztów przebiegu pojazdu pracowników (art. 16 ust. 5),
- e) utraty prawa do ulg inwestycyjnych (art. 18a ust. 21 i nast.).

Ponadto, występują w tym podatku instytucje szczególne właściwe dla tej konstrukcji podatkowej.

### 4.1. Utrata przywilejów przez podatkową grupę kapitałową.

Jest to utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej (statusu podatnika) oraz niemożność ponownego przystąpienia przez którąkolwiek ze spółek wchodzących uprzednio w skład grupy przed upływem roku, następującym po roku, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo uznania jej za podatnika (art. 1a ust. 11 i 12).

### 4.2. Szacowanie podstawy opodatkowania (art. 9 ust. 2).

Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania, niezależne od możliwości przewidzianych przepisem ogólnym ustawy o zobowiązaniach podatkowych następuje, gdy ustalenie dochodu (straty) nie jest możliwe na podstawie ewidencji rachunkowej. Orzecznictwo sądowe uznało, że jest to odrębna zasada i inny reżim prawny niż ten wynikający z ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

## 5. Karta podatkowa.

Karta podatkowa jest uprzywilejowaną formą opodatkowania, lecz może być utracona na podstawie par. 22 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 1996 roku w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 151, poz. 717).

Tzw. wyłączenie z opodatkowania w formie karty podatkowej następuje, gdy podatnik podał niezgodne z rzeczywistością dane o swoich warunkach opodatkowania, nie zawiadomił o ich zmianie albo gdy nierzetelnie prowadził ewidencję zatrudnienia lub niezgodnie ze stanem faktycznym wystawił rachunek. W takim wypadku podatnik traci prawo do tej uprzywilejowanej formy opodatkowania i zostaje opodatkowany na zasadach ogólnych (z uwzględnieniem rzeczywistych obrotów i kosztów). W obecnych warunkach gospodarczych utrata tego przywileju nie zawsze jest - z ekonomicznego punktu widzenia - niekorzystana dla podatnika. Stawki karty podatkowej są bowiem wysokie. Zawsze jednak jest to utrata przywileju nieprowadzenia ewidencji i dokumentacji.

#### 6. Ryczałt ewidencjonowany.

Utrata prawa do ryczałtu ewidencjonowanego następuje, gdy organ podatkowy stwierdzi, że podatnik nie posiadał lub nie zachował warunków do jego posiadania. Np. w razie nie prowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ewidencji przychodu podatnik traci prawo do opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym od początku roku podatkowego, w którym podatnik nie prowadził ewidencji lub którego dotyczy stwierdzona nierzetelność.

#### 7. Podatek rolny.

W podatku rolnym jedyną w zasadzie sankcją podatkową jest utrata prawa do nie wykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w przypadku sprzedaży obiektów i urządzeń, od których przyznana została ta ulga, lub przeznaczenie ich na inne cele niż rolnicze przewidziane ustawą o podatku rolnym (art. 13 ust. 4). Nie ma ta utrata ulgi charakteru sankcyjnego.

#### 8. Podatek leśny.

W podatku leśnym występują zwolnienia niektórych kategorii lasów (art. 62 ustawa o lasach). Utrata określonego przepisami charakteru tego lasu (np. lasu ochronnego) powoduje automatyczną utratę ulgi. Nie ma ona charakteru sankcyjnego.

#### 9. Podatek od spadków i darowizn.

Jeżeli nabywca nie podaje wartości nabytych wartości rzeczy lub praw majątkowych lub wartość podana przez według oceny urzędu nie odpowiada ich wartości rynkowej, urząd ma obowiązek wezwania nabywcy do określenia lub podwyższenia wartości rzeczy lub praw. W razie nie udzielenia odpowiedzi lub podania wartości nie odpowiadającej wartości rynkowej, urząd skarbowy ustali wartość z uwzględnieniem opinii biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób przekroczy o 33% wartość podaną przez nabywcę, koszty opinii biegłych ponosi nabywca.

#### 10. Ustawa o grach losowych i zakładach wzajemnych.



W ustawie o grach losowych i zakładach wzajemnych brak instytucji represji podatkowej. W ostatnim czasie podjęte zostały jednak różne postępowania, zmierzające do zakwalifikowania do reguł tej ustawy, różnego rodzaju konkursów, premii i nagród mających charakter działań promocyjnych w przedsiębiorstwach.

#### 11. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zawarte jest postanowienie art. 4 ust. 6, że jeżeli podatnik nie określi wartości budowli lub poda wartość nie odpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, który ustali tą wartość. Jak widać, również i w tym podatku wprowadzono w ostatnim czasie instytucję weryfikacji zeznań podatkowych.

#### 12. Opłata skarbową.

W przepisach ustawy o opłacie skarbowej przewidziany jest analogiczny mechanizm weryfikacyjny wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilno-prawnej jak w podatku od spadków i darowizn.

### **2. Karne sankcje podatkowe.**

#### 1. Podatek od towarów i usług.

Podatek od towarów i usług zawiera bardzo szeroki katalog instytucji weryfikujących i sankcyjnych.

##### 1.1. Zaniżenie podatku należnego w złożonej deklaracji podatkowej.

Zgodnie z art. 27 ust. 5 ustawy o VAT, w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub urząd kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości odpowiadającej 30 proc. kwoty zaniżenia tego zobowiązania.

Zagrożone sankcją jest każde zaniżenie zobowiązania podatkowego bez względu na przyczyny, które do tego doprowadziły. Sankcja ta jest automatyczna - urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej nie może dowolnie ustalać jej wysokości. Urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej w razie stwierdzenia zaniżenia kwoty zobowiązania podatkowego przez podatnika z jednej strony wydaje decyzję deklaratoryjną, w której określi prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, a z drugiej strony wydaje decyzję konstytutywną, w której ustali kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego.

##### 1.2. Zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku albo zwrotu podatku naliczonego.

Zgodnie z art. 27 ust. 6 ustawy o VAT w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30 proc. zawyżenia.

1.3. Wykazanie w złożonej deklaracji podatkowej kwoty różnicy podatku do obniżenia podatku należnego w następnych okresach wyższej od kwoty należnej.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy o VAT, gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego i podlega przeniesieniu na następne okresy rozliczeniowe i okaże się, że różnica ta jest zawyżona, zastosowanie ma przepis art. 27 ust. 6., zgodnie z którym urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 proc. kwoty zawyżenia.

W wyniku nowelizacji ustawy o VAT na 1997 r., obecnie ust. 5 i 6 art. 27 zastąpiły poprzednio obowiązujący ust. 5 art. 27.

Obecnie nacisk został położony na skutek, jaki zawyżenie podatku naliczonego wywiera na ogólną kwotę zobowiązania podatkowego. Podobnie jest z podatkiem należnym. Ponadto, nowelizacja zmniejszyła podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

1.4. Wykazanie w złożonej deklaracji podatkowej i otrzymanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, gdy powinno się wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego powoduje także dodatkowe 30% zobowiązanie podatkowe od kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego oraz 30% od kwoty zniżenia podatkowego zawyżonego (30% sumy kwoty zniżenia i kwoty zawyżenia podatku). Konieczne jest przy tym łączne wystąpienie w/w przesłanek czyli "wykazanie" i "otrzymanie".

1.5 Nie złożenie deklaracji podatkowej oraz nie wpłacenie kwoty zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 27 ust. 8 ustawy o VAT, w związku z art. 27 ust. 5 i 6, sankcją jest tu 30% dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Podstawą ustalenia sankcji będzie wysokość zobowiązania podatkowego nie wpłaconego do urzędu skarbowego. Niezbędnymi przesłankami zastosowania sankcji będzie ich wystąpienie, a więc "nie złożenie" i "nie wpłacenie".

1.6. Przepis intertemporalny.

Zgodnie z art. 3 ustawy z 21.11.1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz. U. z 1996 r. Nr 137, poz. 640), jeżeli urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej kontrolujący czynności podatnika za okresy poprzedzające wejście w życie znowelizowanych przepisów stwierdzi, że podatnik naruszył obowiązki określone w art. 27 ust. 4 ustawy o VAT, stosuje się przepisy art. 27 ust. 5 i 6 w brzmieniu obowiązującym od 01.01.1997 r. Jednakże organ kontroli jest zobowiązany do stosowania art. 27 ust. 5 w brzmieniu obowiązującym do 31.12.1996 r., jeżeli kwota dodatkowego zobowiązania podatkowego z nich wynikająca jest dla podatnika korzystniejsza. Przepis ten ma także zastosowanie do postępowań wszczętych i nie zakończonych decyzją ostateczną do 31.12.1996 r.

Warunki, które muszą być spełnione łącznie, aby nie zaistniały przesłanki ustalenia sankcji (art. 27 ust. 7):

- 1) złożenie ustalenia sankcji podatkowej,
- 2) wpłacenie na konto urzędu odpowiedniej kwoty wynikającej z poprawionej deklaracji,
- 3) uiszczenie odsetek za zwłokę,
- 4) warunki 1-3 muszą być spełnione przed dniem wszczęcia przez urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej.

#### 1.7 Niestosowanie przez podatnika kas fiskalnych (art. 29).

Podatnicy sprzedający towary i świadczący usługi, obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej, lecz naruszający ten obowiązek, do czasu rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, tracą prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30 % podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Do czasu nowelizacji ustawy o VAT na 1997 r., sankcja dotyczyła 100% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

1.8. Podatnik, który utracił prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, nie może w następnych latach skorzystać ze zwolnienia określonego w ust. 1 art. 14.

Sankcja zawarta jest w art. 14 ust. 7 a - dodanym w wyniku nowelizacji ustawy o VAT na 1997 r.

1.9. Nie prowadzenie ewidencji sprzedaży przez podatnika zwolnionego od podatku na podstawie art. 14 ust. 1 pkt. 1 i ust. 6.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi ewidencji sprzedaży, lub prowadzi ją w sposób nierzetelny, organ podatkowy określa wartość niezaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustala podatek przy zastosowaniu stawki 22% bez prawa obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 19).

1.10. Brak spełnienia warunków do korzystania ze zwolnienia podmiotowego.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik zwolniony od podatku na podstawie art. 14 ust. 5 nie spełniał warunków określonych w przepisach o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych, organ podatkowy określi wartość sprzedaży w drodze oszacowania i ustali podatek przy zastosowaniu stawki 22% - bez prawa obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 19.

1.11. Zaprzestanie przez podatnika będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu bez zawiadomienia właściwych organów.

W stosunku do podatnika będącego osobą fizyczną, który zaprzestał wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu przez co najmniej 10 miesięcy, bez zawiadomienia właściwych organów na podstawie odrębnych przepisów o zaprzestaniu działalności gospodarczej, stosuje się przepis art. 6a ust. 1 mówiący o obowiązku podatkowym w razie rozwiązania spółki lub likwidacji działalności gospodarczej.

1.12. Brak spisu z natury towarów na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Zgodnie z ust. 5 art. 6a ustawy w przypadku rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatnicy obowiązani są do sporządzenia w ciągu 30 dni spisu z natury. W razie niewykonania tego obowiązku przez podatnika lub wykonania go w sposób nierzetelny, urząd skarbowy określa wartość towarów w drodze oszacowania i określa wysokość zobowiązania podatkowego przy zastosowaniu stawki 22 %, bez możliwości odliczenia podatku naliczonego.

1.13. Zakwestionowanie deklaracji podatkowej.

Podatnicy obowiązani są składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, w której określają m.in. zobowiązanie podatkowe lub kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług. Na mocy art. 10 ust. 2 i 3 urząd skarbowy może określić te wartości w innej wysokości niż to wynika ze złożonej deklaracji. Może odrzucić deklarację podatnika jako dowód w postępowaniu.

1.14. Wykorzystywanie związków z kontrahentami przez podatników zwolnionych od podatku od towarów i usług na podstawie art. 14 ust. 1 pkt. 1).

Zgodnie z ust. 8 art. 14 jeżeli podatnicy, zwolnieni od podatku na podstawie art. 14 ust. 1 pkt. 1) wykorzystując swoje związki z kontrahentami tak układają swoje interesy, że uzyskują wartość sprzedaży towarów znacznie odbiegającą od tej, którą uzyskaliby w przypadku, gdyby związek taki nie istniał, a w wyniku tych związków nastąpiło zmniejszenie wpływów podatkowych, zwolnienie od podatku traci moc od początku roku podatkowego.

1.15. Wyłączenie zwrotu i obniżek.

Art. 25 ustawy zawiera wykaz towarów i usług, przy nabyciu których nie stosuje się obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego. Do grupy tej należą m.in. te towary i usługi, którymi rozporządzono w sposób nie pozwalający na zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym. Jeżeli na podstawie dokumentacji prowadzonej przez podatnika nie można ustalić kwoty podatku naliczonego od tych towarów i usług, kwotę tego podatku ustala się przez zastosowanie stawki 22 % do kwoty wydatków, które w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Obniżenia kwoty podatku lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego lub zostali wykreśleni z rejestru, o którym mowa w art. 9.

1.16. Dokonanie sprzedaży opodatkowanej przez podmioty zwolnione z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 27 ust. 4.

Zgodnie z art. 28 w przypadku dokonania sprzedaży opodatkowanej przez podmioty zwolnione z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 27 ust. 4, gdy na podstawie dokumentacji prowadzonej przez podatnika nie można ustalić wielkości sprzedaży opodatkowanej, organ podatkowy określi w drodze oszacowania wartość tej sprzedaży i ustali od niej podatek należny przy zastosowaniu stawki 22 % - bez prawa obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 19

1.17. Odpowiedzialność za wystawioną fakturę.

Stosownie do art. 33 ustawy, w przypadku, gdy podatnik podatku od towarów i usług wystawi fakturę lub rachunek uproszczony, w którym wykaże kwotę podatku, jest obowiązany do jej zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku. Zasada ta dotyczy także sytuacji gdy podatnik wystawi fakturę lub rachunek uproszczony, którym wykaże kwotę podatku wyższą od podatku należnego.

2. Podatki dochodowe.

2.1. Utrata prawa do ulg inwestycyjnych (art. 26a ust. 22 pkt. 1-4).

Podatnik traci prawo do ulgi inwestycyjnej gdy:

- 1) występują u niego za poszczególne lata zaległości we wpłatach składek na ubezpieczenia społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przekraczające odrębnie z każdego tytułu (w tym odrębnie w każdym z podatków), 3% kwot należnych za te lata; w przypadku podatków od towarów i usług zaległości we wpłatach nie mogą przekroczyć 3% kwoty podatku należnego;
- 2) przeniesie w jakiegokolwiek formie własność składników majątkowych, z którymi związane były odliczenia od podstawy opodatkowania, albo
- 3) ustały okoliczności do zaliczania środków trwałych przyjętych do odpłatnego korzystania na podstawie umów o podobnym charakterze do umów najmu lub dzierżawy do składników majątku podatnika,
- 4) zawiadomi urząd skarbowy o likwidacji działalności gospodarczej lub zostanie ogłoszona ich upadłość, albo
- 5) otrzyma zwrot wydatków inwestycyjnych w jakiegokolwiek formie; w tym przypadku kwoty zwróconych wydatków w ich ogólnej kwocie.

Najbardziej dotkliwa i wątpliwa, gdy chodzi o uzasadnienie jest utrata ulgi z powodu zaległości podatkowych. Zaległości te powstają bowiem z różnych powodów, bardzo często niezawinionych przez podatnika. Powodem może być na przykład zmiana interpretacji przepisów, przejściowe trudności finansowe przedsiębiorstwa, bądź inne niezawinione sytuacje. Odebranie ulgi jest natomiast automatyczne, a limit "amortyzujący", stanowiący 3% kwot należnych za rok w skali danego podatku jest wielkością przypadkową. Nie ma on żadnego związku z przyczynami wystąpienia zaległości.

2.2. Utrata prawa do potrącenia wydatków ponoszonych przez pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika.

Niemożność potrącenia kosztów uzyskania przychodów z tytułu używania samochodów pracownika na potrzeby podatnika występuje wówczas, gdy pracownik nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu. Jest to sankcja nieuzasadniona. Uniemożliwia bowiem, co zawsze powinno być dopuszczalne, powołanie się na inne dowody dokumentujące poniesienie wydatków.

W sumie stwierdzić należy, że katalog sankcji jest w polskim prawie podatkowym bardzo rozbudowany. Należy podjąć prace nad przeniesieniem ich z prawa podatkowego do prawa karnego skarbowego, dokonując stosownych modyfikacji. W przeciwnym wypadku, szczególnie ze względu na wejście w życie nowej Konstytucji, będą one rodziły wskazane wyżej zastrzeżenia.

---

<sup>1</sup> Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980, s. 159 - 160.

<sup>2</sup> j.w. s. 169.

<sup>3</sup> J.w. s. 442-446.

<sup>4</sup> J.w. s. 498-499.

<sup>5</sup> J. Bafia, Polskie prawo karne, Warszawa 1989, s. 253 i n.

<sup>6</sup> W, Świda, Prawo karne, Warszawa 1986, s. 13, s. 78 i n. oraz s. 309 i n.

<sup>7</sup> M. Cieślak, Polska procedura karna, Warszawa 1984, s. 408/409; K. Marszał, Prawo karne procesowe, Warszawa 1988, s. 312 i nast.

<sup>8</sup> Por. np. J. Kamiński, W. Maruchin, Ustawa o VAT. Komentarz, Warszawa 1995. Marek Metrycki, Spór o sankcje, Rzeczpospolita, 1997, Nr 113 z dnia 16 maja 1997 r. ;Kontrowersje wokół art. 27 ustawy o VAT, Fiskus 1996 nr 7, s. 13 i wiele innych.

<sup>9</sup> Międzynarodowy Słownik Podatkowy, Warszawa 1997, s. 361/362.

<sup>10</sup> Por. wyżej przypisy 5,6 i 7.

<sup>11</sup> Rekomendacja R (91) 1 Komitetu Ministrów Unii Europejskiej dla Państwo Członkowskich w sprawie sankcji administracyjnych przyjętej 13 lutego 1991 roku.

<sup>12</sup> Z. Kmiecik, Charakter prawny orzeczeń w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej a koncepcja sankcji administracyjnej, (przekazane do druku w wydawnictwie Konieczny i Kurszewski)

<sup>13</sup> B. Brzeziński "Prawo podatkowe. Zarys wykładu"; W. Wójtowicz "Zarys polskiego prawa podatkowego"; A. Gomułowicz, J. Małecki "Podatki i prawo podatkowe"; C. Kosikowski, E. Ruśkowski "Finanse i prawo finansowe"; N. Gajl, Instrumenty finansowe; W. Olszowy "Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce"; R. Mastalski "System instytucji prawno-finansowych PRL"; K. Ostrowski "Prawo finansowe. Zarys ogólny"; N. Gajl, Teorie podatkowe w świecie.

<sup>14</sup> Por. przypis 8.

<sup>15</sup> L. Garlicki, Prawo do sądu, w: Prawa człowieka, praca zbiorowa, Warszawa 1991, s. 547.

<sup>16</sup> Por. np. sankcje zawarte w ustawie z dnia 28 lipca 1990 r. o działalności ubezpieczeniowej (t.j. Dz.U. z 1996 r. Nr 1, poz. 62) oraz w ustawie z dnia 22 marca 1991 r. - Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi (t.j. Dz. U. z 1994 r. nr 58, poz. 239 z późn. zmianami

<sup>17</sup> Z. Kmiecik, Charakter prawny ... op.cit.

<sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 1985 r. SA/Lu 282/85, POP 1992, z. 1, poz. 27; Wyrok NSA z dnia 18 maja 1994 r., SA/KR 1138/94, w: M. Kubalica, Zobowiązania i postępowanie podatkowe, Przepisy, orzecznictwo, piśmiennictwo, Warszawa 1995, s. 727.

<sup>19</sup> Zwrot "rzeczywiste sankcje podatkowe" nie jest tu chyba najszcześniejszy, gdyż wprowadza niewłaściwe skojarzenia. Jeśli jednak sankcje podatkowe typu karnego znikną z obrotu prawnego po orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego, to termin "sankcje podatkowe" pozostanie na określenie wyżej wskazanych nierepresyjnych (choć sankcjonujących niewłaściwe zachowania) instytucjach podatkowych.

<sup>20</sup> Por. np. art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dn.08.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (j.t. Dz. U. Z dn. 15.02.1993 r., nr 11, poz. 50).

<sup>21</sup> Por. szerzej: N. Gajl, Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992; A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1995.

<sup>22</sup> Por. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego - (sygn. akt U.7/93,K.11/94 i K.4/95)." Za wnioskiem RPO z 18 kwietnia 1997 r. (RPO/243044/97/VIAC-Z/2); .

<sup>23</sup> Postanowienie NSA z dnia 18 grudnia 1996 r. (III S.A. 1422/96): za: Z. Kmiecik, Charakter prawny .....

<sup>24</sup> K. Ostrowski, Prawo finansowe, zarys ogólny, Warszawa 1970, s. 144). Każdy inny podręcznik zawiera w definicji podatku tą jego cechę (por. przypis 13).

<sup>25</sup> Jerzy Bafia, Polskie prawo karne, Warszawa 1989, s. 14.

<sup>26</sup> Witold Świda, Prawo karne, Warszawa 1986, s. 13.

<sup>27</sup> J. Bajguz, Oddziaływanie instrumentów budżetowych na przedsiębiorstwa państwowe, Finanse 1977, nr 5, s. 17-26; N. Gajl, Instrumenty finansowe, Warszawa 1979; L. Jankowiak, Sankcje za naruszenie przepisów o rozliczeniach z budżetem, Finanse 1956, nr 2, s. 51-52; T. Kierczyński, Zagadnienie regulowania zyskowności w systemie finansowym przedsiębiorstw państwowych, Finanse 1959, nr 6, s. 20-31; S. Kołakowski, Klasowy charakter obciążeń podatkowych, Finanse 1951, nr 5, s. 61-76; W. Łączkowski, Opłaty sankcyjne przedsiębiorstw socjalistycznych, w: Systemy dochodów budżetowych od państwowych

przedsiębiorstw przemysłowych w państwach socjalistycznych, cz. II Warszawa 1975, s. 130-137; tenże: Opłaty sankcyjne przedsiębiorstw socjalistycznych, *Finanse* 1996, nr 6, s. 38-43; J. Małecki, Prawno-finansowe instrumenty kształtowania i ochrony środowiska, *Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1978, nr 1, s. 77-93;