t. LXXIII • nr 1/2020 (859) • DOI 10.33226/0137-5490.2020.1.2

*Dr hab. Iwona Sepioło-Jankowska, prof. UAM*

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
ORCID: 0000-0002-8418-3355
e-mail: isepiolo@amu.edu.pl

# Kodeks karny skarbowy a reżim odpowiedzialności administracyjnej

## Tax penal code and administrative responsibility

**Streszczenie**

Celem badawczym artykułu jest ustalenie, czy model odpowiedzialności karnej skarbowej jest koniecznym uzupełnieniem dla odpowiedzialności administracyjnej oraz czy w ogóle sankcja prawno-finansowa musi zostać wzmocniona poprzez oddziaływanie będące wynikiem zaktualizowania się innych sankcji, np. sankcji karnych bądź karno-skarbowych. Ustawodawca, podejmując decyzję o zabezpieczeniu interesów finansowych sankcją karną skarbową, zdecydował się bowiem na wprowadzenie odpowiedzialności karnej w stosunku do dóbr, które podlegają już pewnej ochronie prawnej. Prawo karne skarbowe stanowi zatem kolejny szczebel sankcjonowania naruszeń prawa finansowego, które już pierwotnie wyposażone jest w instrumenty umożliwiające zrealizowanie określonych obowiązków nawet wbrew woli ich adresata, stwarzając przy tym możliwość wymierzenia dotkliwych sankcji ekonomicznych. W doktrynie prawa karnego skarbowego oraz w prawie administracyjnym trudno znaleźć powody do negowania takiego stanu rzeczy. Wręcz przeciwnie, na gruncie tej ostatniej uważa się, że odpowiedzialność administracyjna oparta jest na całkowicie innych zasadach, realizowana jest przez zupełnie inne organy i w całkiem innym trybie, dlatego też podatnik narażony na sankcję podatkową może dodatkowo ponosić także odpowiedzialność karną skarbową.

**Słowa kluczowe:** Kodeks karny skarbowy, odpowiedzialność administracyjna, Kodeks karny

**JEL:** K13, K34

**Abstract**

The research objective of the article is to determine, whether the model of criminal and fiscal liability is an essential complement of the administrative liability and if legal and financial sanctions should be enhanced by the impact of the update of other sanctions i.e. criminal sanctions or criminal and fiscal sanctions. The legislator, to protect monetary interests by a criminal sanction, decided to introduce the criminal liability regarding legal interests, which already have legal protection. The fiscal law is an additional form to remedy the infringement of financial law, which has some instruments to penalize some actions, even against the recipient's will, creating the possibility of imposing grievous economic sanctions. In the criminal and fiscal law's doctrine and in administrative law's doctrine also, there is no reason to deny such a state of affairs. It is said, that administrative liability is based on different rules, implemented with another authorities and procedure, therefore taxpayer exposed to tax sanction, can also be subject to fiscal and penal liability.

**Key words:** tax penal code, administrative responsibility, penal code

### Uwagi ogólne

W związku z tym, że w ustawodawstwie zauważyć można zjawisko rozszerzania zakresu odpowiedzialności administracyjnej kosztem odpowiedzialności karnej, pojawia się pytanie, czy tzw. proces depenalizacji nie powinien być rozważony również w przypadku czynów karnych skarbowych. Pytanie o zasadność kryminalizacji deliktów finansowych jest istotne, gdyż granice pomiędzy odpowiedzialnością administracyjną a odpowiedzialnością karną są coraz bardziej płynne, wybór właściwego rodzaju i charakteru sankcji zależy zaś od praktycznie nieskrępowanej woli ustawodawcy. Tym bardziej, że w przypadku deliktów karnoskarbowych dochodzi do naruszenia obowiązków wynikających z dyrektyw administracyjnych, co skłania do konstatacji, że to wyłącznie kary administracyjne winny sankcjonować normy finansowe. Ponadto ochrona interesów finansowych odbywa się już na gruncie reżimu odpowiedzialności administracyjnej, w ten

sposób, że prawo karne skarbowe staje się kolejnym szczeblem sankcjonowania tych naruszeń prawa.

Zmianę reżimu w tym przypadku uzasadnia szybkość stosowania sankcji administracyjnych, uproszczony tryb ich nakładania, odciążenie sędziów, wpływające na sprawniejsze i terminowe prowadzenie spraw o inne przestępstwa, oraz brak skuteczności procedur karnych w ściganiu sprawców tych czynów. Coraz częstsze stosowanie odpowiedzialności administracyjnej zamiast odpowiedzialności karnej argumentowane jest także uwolnieniem się spod rygorów właściwych dla prawa karnego czy też wpływem prawa wspólnotowego, które w wielu przypadkach preferuje stosowanie sankcji niepenalnych (Sepioło-Jankowska, 2016, s. 117).

## Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe jako typ odpowiedzialności służebnej względem prawa finansowego

Z uwagi na fakt, że prawo karne skarbowe jest drugim obok prawa finansowego szczeblem sankcjonowania naruszeń prawa finansowego, prawo karne skarbowe pełni rolę służebną względem tej drugiej dziedziny prawa. Nie można bowiem zapominać, że ochrona dobra prawnego w postaci interesu finansowego odbywa się przede wszystkim na gruncie reżimu odpowiedzialności administracyjnej (podatkowej). Kodeks karny skarbowy jest niejako „podczepiony" pod system prawa finansowego, stanowiąc jego dodatkowe zabezpieczenie. W konsekwencji czego to system prawa finansowego i konieczność jego ochrony decyduje o potrzebie wprowadzenia sankcji karnej w celu zabezpieczenia ładu finansowego. Ponadto to normy prawa finansowego wyposażone są w instrumenty umożliwiające zrealizowanie określonych obowiązków nawet wbrew woli ich adresatów i stwarzają przy tym możliwość wymierzenia dotkliwych sankcji ekonomicznych. Niniejsza okoliczność wpływać musi na postrzeganie zasady *ultima ratio* prawa karnego skarbowego, która w ustawie z 10.09.1999 r. — Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.) upatrywać nakazuje jedynie narzędzia usprawniającego funkcjonowanie systemu prawa finansowego, które wszakże już pierwotnie chronione jest poprzez regulacje administracyjno-prawne stwarzające możliwości egzekwowania obowiązków i sankcjonowania ich naruszeń. Tym bardziej że w nowszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (wyrok TK z 14.10.2009 r., Kp 4/09, Legalis) podkreśla się, że granica między deliktami administracyjnymi i wykroczeniami jest płynna, natomiast podjęcie decyzji, czy dane zachowanie ma podlegać reżimowi odpowiedzialności karnej czy administracyjnej, zależy jedynie od uznania ustawodawcy. W orzecznictwie tym wskazuje się bowiem, że „brak jest jasnego, czytelnego, uniwersalnego kryterium materialnego, decydującego o rozróżnieniu sytuacji, w których dane zjawisko lub czyn będą (powinny być pragmatycznie) kwalifikowane jako podlegające już to penalizacji, już to karze administracyjnej (pieniężnej)". Trybunał dopuszcza możliwość obejmowania przez odpowiedzialność administracyjną sfer sankcjonowanych dotychczas przez przepisy karne, z tym że wymaga się jednak w odniesieniu do przepisów ustanawiających odpowiedzialność administracyjną odpowiednich gwarancji procesowych, które byłyby wzorowane na odpowiedzialności wykroczeniowej. Zdaniem TK: „zmiana reżimu odpowiedzialności, umożliwiająca szybką i skuteczną reakcję na naruszenie prawa, musi jednak opierać się na rzetelnym postępowaniu, toczącym się z zachowaniem gwarancji procesowych osoby, której to postępowania dotyczy" (wyrok TK z 14.10.2009 r., Kp 4/09, Legalis).

Należy także pamiętać, że wprowadzanie katalogu środków stanowiących kontynuację sankcji podatkowo-prawnych wymierzanych w ramach odpowiedzialności karnej jest sprzeczne z przekonaniem o potrzebie wprowadzenia w tym zakresie kryminalizacji. Okoliczność ta powinna być zatem impulsem do dyskusji, czy zwalczanie czynów naruszających interesy finansowe Skarbu Państwa lub innego uprawnionego podmiotu faktycznie potrzebuje wprowadzenia reżimu odpowiedzialności karnoprawnej (szerzej Sepioło-Jankowska, 2016).

## Prawo karne skarbowe jako typ odpowiedzialności karnej

Wzrost przestępczości skarbowej i zagrożenie, jakie przestępstwa i wykroczenia skarbowe stanowią dla bezpieczeństwa budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, skłania ustawodawcę do tworzenia surowych sankcji karnych w celu wytworzenia powszechnego przekonania, że popełnienie przestępstwa/wykroczenia skarbowego nie opłaca się, gdyż dotkliwość kary znacznie przewyższy ewentualne oczekiwane korzyści. Ten ogólno-prewencyjny cel oddziaływania sankcji karnej skarbowej towarzyszył licznym zmianom przepisów karnych skarbowych wprowadzającym zaostrzenie kar i środków karnych. Można by zatem przyjąć, że zaostrzenie sankcji karnych skarbowych jest najlepszym środkiem przeciwdziałającym uchylaniu się od opodatkowania. Badania tej problematyki przeczą jednak słuszności takiego stanowiska. Na dzień dzisiejszy brak jest danych, które jednoznacznie potwierdziłyby istnienie zależności przyczynowej między zmianą surowości sankcji a poziomem przestępczości. O badaniach analizujących zależność pomiędzy surowością kary a skalą przestępczości wspomina jedynie doktryna zagraniczna, z której wynika, że to nie surowość kary, ale właśnie nieuchronność sankcji, przez którą należy rozumieć nie tylko skuteczność organów procesowych, ale również prawdopodobieństwo wymierzenia kary bez warunkowego zawieszenia, ma charakter odstraszający (Webley, Halstead, 1986).

W tym miejscu warto wspomnieć o przytaczanym już w literaturze przykładzie Argentyny, której władze w celu zahamowania zmniejszania się wpływów z podatków zmieniły sankcje wybranych przestępstw podatkowych, wprowadzając w miejsce dotychczasowych grzywien karę pozbawienia wolności. Co prawda w krótkiej pespektywie przyniosło to spadek liczby przestępstw skarbowych, jednak już po upływie 4 lat powrócił stan sprzed reformy, a większość obywateli de-

klarowała chęć oszukiwania przy podatkach (Elffers, Weigel, Hessing, 1987). Z kolei w Australii tamtejsza administracja przyjęła odmienny model, skoncentrowany na umacnianiu zachowań zgodnych z prawem poprzez edukowanie i pomoc podatnikowi, co przyniosło nie tylko wzrost dyscypliny podatkowej, ale także polepszenie relacji obywatel — urząd skarbowy (Elffers, Weigel, Hessing 1987).

W przypadku niektórych przestępstw prawdopodobieństwo powrotu do przestępstwa jest często dużo mniejsze, a nawet na tyle niewielkie, że cel w postaci uniemożliwienia sprawcy popełnienia kolejnego przestępstwa nie musi być osiągany za pomocą kary kryminalnej. Przykładem takiej grupy przestępstw mogą wydawać się przestępstwa ekonomiczne, w przypadku których istotną rolę odgrywa jednak cel kompensacyjny, który stanowić może przeciwwagę dla celu prewencyjnego. Świadomość konieczności naprawienia szkody powoduje bowiem, że sprawcy towarzyszy przekonanie o nieopłacalności popełnienia przestępstwa. Cel ten można jednak osiągnąć za pomocą sankcji administracyjnych.

Jedynym sposobem oceny rzeczywistego obrazu przestępczości skarbowej są statystyki dotyczące postępowań karnych prowadzone w oparciu o przepisy Kodeksu karnego skarbowego oraz wskazujące liczby zapadłych wyroków skazujących. Z badań tych wynika (zestawienie na podstawie Ministerstwo Sprawiedliwości, 2013, za Cholewicki, 2014, s. 89-90) zaś, że w ostatnich latach nastąpił wzrost o blisko 1/3 liczby osób skazanych za przestępstwa podatkowe. To może zatem obrazować, że zaostrzenie sankcji karnych za czyny karne skarbowe, które ma miejsce w ostatnich latach, nie ma tak silnego oddziaływania prewencyjnego na potencjalnych sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych. Co warte jednak podkreślenia, kara ta, praktycznie w każdym przypadku, orzekana jest z warunkowym zawieszeniem jej wykonania (453 przypadków na 479). Statystyki te pokazują także, że na karę powyżej 3 lat pozbawienia wolności skazano jedynie trzy osoby (na 479 skazanych). Potrzeba wprowadzenia surowszych sankcji za przestępstwa skarbowe — podkreślana przez ustawodawcę — nie znajduje zatem odzwierciedlenia w praktycznym jej zastosowaniu przez organy wymiaru sprawiedliwości. Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe wnioski, można przyjąć, że wyniki badań statystycznych mogą być pewną wskazówką dla podjęcia decyzji w przedmiocie ewentualnej dekryminalizacji przestępstw i wykroczeń skarbowych.

## Odpowiedzialność administracyjna jako odpowiedzialność alternatywna dla deliktów finansowych

Współcześnie nie tylko w Polsce, ale także w pozostałych krajach europejskich, zwłaszcza w krajach członkowskich UE, występuje tendencja do zamiany reżimu odpowiedzialności karnej na odpowiedzialność administracyjną. W przywoływanej często w orzecznictwie TK (wyrok z 8.10.2002 r., K 36/00, LEX nr 56627), Rekomendacji nr R (91) Komitetu Ministrów dla Państw Członkowskich w sprawie sankcji administracyjnych przyjętej 13.02.1991 r., wymienia się pozytywne aspekty zmiany reżimu z odpowiedzialności karnej na administracyjną. W Rekomendacji stwierdzono, że rozszerzanie się kompetencji sanacyjnych jest rezultatem wzrostu państwa administracyjnego (*the growth of the administrative state*), jak też wynikiem widocznej tendencji w kierunku dekryminalizacji (Recommendation No. R (91) 1 of The Committee od Ministers to Member States of Administrative Sanctions) (Jasudowicz, 1996, s. 129).

Z przebudową przepisów związanych z egzekwowaniem różnych obowiązków administracyjnych, polegających na zmianie charakteru prawnego tej odpowiedzialności poprzez przejście od odpowiedzialności typu karnego na rzecz odpowiedzialności o charakterze administracyjno-prawnym, mieliśmy do czynienia w przypadku ustawy z 22.01.2010 r. o zmianie ustawy o odpadach oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 28, poz. 145), która weszła w życie 12.03.2010 r. Na jej kanwie przekwalifikowano część czynów naruszających obowiązki związane z postępowaniem z odpadami z kategorii wykroczeń do kategorii tzw. deliktów administracyjnych, czyli naruszeń prawa ściganych w drodze administracyjnoprawnej kary pieniężnej. Z depenalizacją mamy do czynienia również w przypadku art. 127 ustawy z 6.09.2001 r. — Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 499 ze zm.). Tak zwana ustawa antywywozowa (ustawa z 9.04.2015 r., Dz.U. z 2015 r. poz. 788) dokonała depenalizacji czynu polegającego na zbyciu lub nabyciu produktów leczniczych na rzecz lub od podmiotów nieuprawnionych, czyli w tzw. odwróconym łańcuchu obrotu. Zmiana ta wprowadziła reżim odpowiedzialności administracyjnej na prowadzenie obrotu produktami leczniczymi bez zezwolenia i ma spełniać rolę nowego narzędzia do walki z nielegalnym obrotem lekami. Celem tej depenalizacji również było przyspieszenie karania, ale i przekazanie tych spraw organom administracyjnym, które wydają się odpowiednie do tego typu naruszeń.

Niewątpliwie depenalizacja podyktowana jest chęcią poszukiwania rozwiązań mniej skomplikowanych, szybszych, a co najważniejsze — mniej kosztownych dla budżetu państwa niż postępowanie w sprawach o wykroczenia. Taki sposób ścigania deliktów finansowych wydaje się bardziej atrakcyjny aniżeli proces karny. Jednak sankcje administracyjne Nie tylko dają gwarancje przestrzegania prawa, lecz także stanowią zaletę z punktu widzenia sytuacji sprawcy naruszenia, albowiem wymierzenie sankcji administracyjnej nie piętnuje społecznie skazanego i nie pociąga za sobą dalszych negatywnych następstw związanych z wymierzeniem kary pieniężnej.

Ponadto wprowadzenie reżimu odpowiedzialności karnej za czyny naruszające normy podatkowo-prawne musi mieć jakieś uzasadnienie. Odpowiedzialność karna skarbowa powinna bowiem wynikać z faktu, że ochrona przewidziana w prawie podatkowym jest niedostateczna. Z drugiej strony sankcje karne powinny dawać większą gwarancję ochrony aniżeli sankcje podatkowe. Tymczasem spotkać można pogląd, że sankcje podatkowe zbliżone są do sankcji karnych, albowiem prawo podatkowe uznawane jest za jedną z najbardziej restrykcyjnych i dolegliwych gałęzi prawa publiczne-

go. Zwolennicy tego poglądu uzasadniają go tym, że przedmiotem prawa podatkowego są świadczenia pieniężne o charakterze nieekwiwalentnym, bezzwrotnym i przymusowym (Małecki, 1998). W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że na gruncie tego rodzaju odpowiedzialności również możliwe jest wytworzenie sytuacji niekorzystnej dla podatnika, chociażby poprzez uniemożliwienie mu spodziewanej korzyści finansowej albo przez pozbawienie go korzystnej sytuacji finansowej (Kosikowski, Ruśkowski, 1993). Zwraca się także uwagę na trudności praktyczne w rozróżnieniu sankcji administracyjnej od sankcji karnej. W prawie karnym przyjmuje się bowiem, że sankcje karne pełnić mogą różne funkcje, wśród których niekoniecznie dominować musi represja. W związku z tym postuluje się, by 'sankcją karną' nazywać wszystkie te konsekwencje nakładane na sprawcę konkretnego czynu, których dolegliwość nie znajduje dostatecznego uzasadnienia w celach restytucyjnych, zabezpieczających lub egzekucyjnych, daje się zaś zracjonalizować jako powstrzymanie innych od naruszenia danej normy lub też zaspokojenie naruszonego poczucia sprawiedliwości (Wróbel, 2003, s. 390).

W ostatnim czasie, także na gruncie prawa administracyjnego, postuluje się konieczność uwzględniania winy jako przesłanki podstawy ponoszenia odpowiedzialności oraz jako kryterium mające decydować o wysokości kary pieniężnej. Tytułem przykładu można zacytować orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zdaniem którego wymierzenie kary pieniężnej nie może nastąpić bez uprzedniego zbadania subiektywnego elementu zawinienia. W ocenie TK podmiotowi zagrożonemu karą pieniężną z uwagi na naruszenie obowiązku administracyjnego powinno się stworzyć możliwość obrony i wykazywania, że naruszenie tegoż obowiązku jest następstwem okoliczności, za które nie ponosi on odpowiedzialności. Ponadto z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika zakaz mechanicznego i rygorystycznego regulowania sytuacji prawnej osób, na których spoczywa obowiązek przestrzegania określonych norm. Wszelkie niekorzystne zmiany w sytuacji tych osób, związane z naruszeniem wzmiankowanego obowiązku, muszą być uzależnione od przyczyn, które spowodowały jego niewykonanie (wyrok TK z 1.03.1994 r., U 7/93, OTK 1994/1, poz. 5). W innym orzeczeniu, co prawda, Trybunał zauważył, że kary pieniężne nie mają charakteru grzywien, jednak nie wykluczył stosowania do nich pewnych reguł właściwych odpowiedzialności karnej (wyrok TK z 29.04.1998 r., K 17/97, OTK 1998/3, poz. 30). Podobne stanowisko można spotkać w doktrynie prawa administracyjnego (Kmieciak, 2000, s. 141). O potrzebie uwzględniania elementu subiektywnego przy wymierzaniu kar pieniężnych przekonują również orzeczenia NSA (uchwała NSA z 21.12.1998 r., OPS 13/98, OSP 1999/6, poz. 8), zdaniem którego kary pieniężne powinny być stosowane w sytuacji, 'gdy zachowanie podmiotu gospodarczego nie tylko jest bezprawne, ale można także przypisać winę w znaczeniu subiektywnym. Wina jest bowiem podstawową zasadą odpowiedzialności w polskim prawie' (podobnie w wyroku z 6.01.1999 r., XVII Ama 69/98, Legalis). Niekiedy ustawodawca w ramach podstaw odpowiedzialności administracyjnej czyni winę danego podmiotu jedną z przesłanek, które muszą być wzięte pod uwagę przez organ administracji przy ustalaniu wysokości kary pieniężnej (tak np. na gruncie art. 56 ust. 6 ustawy z 10.04.1997 r. — Prawo energetyczne, Dz.U. z 2019 r. poz. 755 ze zm., i art. 68 ust. 2 ustawy z 23.11.2012 r. — Prawo pocztowe, Dz.U. z 2018 r. poz. 2188 ze zm.). Modelowym przykładem recypowania do prawa administracyjnego zasady winy jest ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w art. 19 ust. 2 (Dz.U. z 2019 r. poz. 1440 ze zm.). Także na gruncie doktryny prawa administracyjnego widzi się potrzebę akcentowania w ramach odpowiedzialności administracyjnej subiektywnego elementu czynu. Zdaniem M. Szydło „indywidualizacja odpowiedzialności jest kardynalną zasadą współczesnego prawa i nie ma powodów, aby odmawiać tej zasadzie racji bytu w obszarze naruszeń prawno-administracyjnych (…) Realizacja tego postulatu w praktyce może pogłębiać zaufanie obywateli do organów administracji i podejmowanych przez rozstrzygnięć oraz przyczynić się do ugruntowania przekonania o słuszności i sprawiedliwości obowiązujących regulacji prawnych" (Szydło, 2003, s. 144).

Powyższa charakterystyka sankcji podatkowych pokazuje, że w przypadku tego rodzaju odpowiedzialności prawnej możemy zdecydowanie mówić o pewnej zbieżności tych konstrukcji z sankcjami prawa karnego skarbowego. W przypadku represyjnych sankcji podatkowych ich wysokość nie ma bowiem związku z przedmiotem opodatkowania (tytułem podatkowym), tak jak jest to przyjęte w przypadku sankcji o charakterze nierepresyjnym, lecz są one odpowiedzią na czyn oceniany ujemnie. To zacieranie się odrębności odpowiedzialności administracyjnej i karnej w pewnym sensie nadaje tej pierwszej charakter odpowiedzialności wykroczeniowej (Sepioło-Jankowska, 2016, s. 121).

W związku z powyższym zdaje się, że nie ma potrzeby, by Kodeks karny skarbowy służyć miał wymuszeniu wypełnienia norm podatkowych, albowiem powzięcie informacji o zdarzeniach powodujących powstanie po stronie adresata normy obowiązku świadczenia na rzecz państwa powinno co najwyżej uruchomiać odpowiednie mechanizmy prawno-finansowe (pozakarne). Dlatego też to wprowadzanie sankcji podatkowej powinno stać się zabiegiem pierwszoplanowanym dla zabezpieczenia obowiązków podatkowych, w myśl zasady, że kryminalizacja i penalizacja czynów naruszających dyscyplinę finansową winna mieć miejsce wyłącznie w przypadku zjawiska o charakterze patologicznym, któremu nie sposób przeciwdziałać tradycyjnymi instrumentami z obszaru prawa finansowego. Prawo karne skarbowe stanowić może co najwyżej dodatkowy — kolejny — szczebel sankcjonowania naruszeń prawa finansowego, które już pierwotnie wyposażone jest w instrumenty umożliwiające zrealizowanie określonych obowiązków wbrew woli ich adresatów. Jakkolwiek sankcje podatkowe — z uwagi na ich niewielką liczbę — na tą chwilę nie są wystarczającym środkiem do pełnienia tej funkcji, to jednak wybór obowiązków, których wykonanie ma gwarantować sankcja podatkowa, powinien być szerszy. Jednocześnie sceptycyzm towarzyszący wprowadzaniu sankcji podatkowej musi uwzględniać zasadę *ultima ratio* prawa karnego skarbowego, która w Kodeksie karnym skarbowym upatrywać nakazuje jedynie narzędzia

usprawniającego funkcjonowanie systemu prawa finansowego, poprzez regulacje administracyjno-prawne stwarzające możliwości egzekwowania obowiązków i sankcjonowania ich naruszeń.

Przy ewentualnych zmianach legislacyjnych zważyć należy, że w obowiązującym systemie prawa istnieje pewna formalna hierarchia wymierzanych dolegliwości, która przemawia za tym, by stosowanie kary kryminalnej było ograniczone wyłącznie do cięższych naruszeń prawa. Jeżeli zatem sankcje, które powinny zostać wykorzystane w celu gwarantowania wykonania prawa, mają zrealizować wyłącznie funkcję prewencyjną oraz nie ma potrzeby uwzględnienia stopnia zawinienia sprawcy, a czyny naruszające prawo charakteryzuje niski stopień szkodliwości społecznej, to niezasadne jest posługiwanie się karami kryminalnymi. Prewencyjna funkcja sankcji podatkowych powoduje, że mogą one wpływać na zwiększenie skuteczności normy prawa niezależnie od tego, którego obowiązku podatkowego dotyczą. Z uwagi na cechy sankcji podatkowych, wykorzystanie ich jako instrumentu gwarantującego skuteczność norm w miejsce lub obok sankcji karnych skarbowych powinno stanowić dla ustawodawcy dogodny argument za ich wprowadzeniem czy też utrzymaniem (Sepioło-Jankowska, 2016, s. 122).

W szczególności należałoby rozważyć depenalizację wykroczeń skarbowych, w przypadku których nie będzie przesadą stwierdzenie, iż organy orzekające w tych sprawach bagatelizują kwestie podmiotowej strony czynu i nie przywiązują wagi do rozróżnienia umyślności i nieumyślności. W końcu w sprawach drobnych, które wymagają szybkiego osądzenia, nie ulega wątpliwości, że organy zawsze będą skłonne do obiektywizacji podstaw odpowiedzialności z uwagi na wymóg szybkiego rozpatrzenia sprawy. A jeśli tak, to przekwalifikowanie wykroczeń skarbowych w delikty administracyjne nie doprowadzi do zbyt dużego obniżenia standardu w tym zakresie w sprawach o charakterze naruszeń administracyjno-porządkowych (Sepioło-Jankowska, 2016, s. 123).

## Bibliografia/References


Cholewicki, J. (2014). Restrykcyjność polskiego modelu karnego skarbowego. *Prokuratura i Prawo*, (4), 83–102.

Elffers, H., Weigel, R. H., Hessing, D. J. (1987). The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior. *Journal of Economic Psychology*, *8*(3), 311–337.

Farrington, D. P., Langan, P. A., Wilkstroem, P. O. (1994). Changes in Crime and Punishment in America, England and Sweden between 1980s and 1990s. *Studies on Crime and Crime Prevention*, (3), 104–131.

Gertz, M. G., Gould, L. C. (1995). Fear of punishment and the willingness to engage in criminal behavior: A research note. *Journal of Criminal Justice*, *23*(4), 377–384.

Jasudowicz, T. (1996). *Administracja wobec praw człowieka*. Toruń: TNOiK.

Kmieciak, Z. (2000). *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*. Warszawa: PWN.

Kosikowski, C., Ruśkowski, E. (1993). *Finanse i prawo finansowe* (t. 1). Białystok: Wydawnictwa agencji „ER"

Małecki, J. (1998). Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT. W: B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski (red.), *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego* (155–163), Toruń: TNOiK.

Ministerstwo Sprawiedliwości. (2013). *Rok 2012. Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary–czyn główny*. Warszawa: Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Ministerstwo Sprawiedliwości.

Sepioło-Jankowska, I. (2016). *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*. Warszawa: C.H. Beck.

Szydło, M. (2003). Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych. *Studia Prawnicze*, (4), 123–150.

Webley, P., Halstead, S. (1986). Tax evasion on the micro: Significant simulations or expedient experiments? *The Journal of Interdisciplinary Economics*, *1*(2), 87–100.

Wróbel, W. (2003). *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*. Kraków: Zakamycze.



**Dr hab. Iwona Sepioło-Jankowska**

Profesor w Katedrze Prawa Karnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

**Dr hab. Iwona Sepioło-Jankowska**

Professor at the Department of Criminal Law at the Faculty of Law and Administration of the Adam Mickiewicz University in Poznan.



Księgarnia internetowa Polskiego Wydawnictwa Ekonomicznego
zaprasza na zakupy **z rabatem 15%**

**www.pwe.com.pl**