

dr hab. prof. nadzw. UW r Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgra Jacka Cholewickiego

„Model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa”

Białystok 2017 r., str. 314

I

Regulacje prawa podatkowego można różnie oceniać z punktu widzenia ich skuteczności. Niewątpliwie jest to problem nie tylko jakości przepisów tego prawa, ale także właściwego odzwierciedlenia przez ustawodawcę podatkowego relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, a także relacji pomiędzy prawem podatkowym i innymi gałęziami prawa. Nie ulega jednak wątpliwości, iż celem przepisów prawa podatkowego jest zapewnienie środków budżetowych, zarówno dla budżetu państwa, jak również dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Z tego też względu ustawodawca podatkowy zapomina czasem o wskazanych już relacjach przy tworzeniu unormowań, kładąc akcent na cel tych przepisów, który w tym układzie ma wymiar instrumentalny.

Drugą płaszczyzną analizy normatywnej, równie istotną przede wszystkim z punktu widzenia celu regulacji przepisów prawa podatkowego jest zapewnienie właściwego poziomu ochrony prawnej dla dochodów podatkowych. Nawet bowiem dobrze dobrane i sformułowane przepisy prawa podatkowego mogą nie tyle nie spełniać swojej roli, co nie być stosowane zgodnie z ich celem w sytuacji braku właściwie skonstruowanej ochrony prawnej. Taką niewątpliwie funkcję pełnią przepisy dotyczące ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych. Można w pewnym uproszczeniu przyjąć, iż dopiero uwzględnienie tych dwóch płaszczyzn, tj. odpowiedniej regulacji prawa podatkowego, a także ochrony karnej skarbowej jest gwarantem spełnienia celu unormowań, a zatem przejścia pewnej wielkości środków od podmiotów na rzecz Skarbu Państwa, bądź też na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Dlatego też temat niniejszej rozprawy doktorskiej zasługuje na jednoznaczną aprobatę, gdyż wpisuje się bezpośrednio w tę drugą płaszczyznę. Tym bardziej podkreślenia wymaga jego

wymiar, gdyż Autor nie tylko zajął się zagadnieniem ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych, lecz celem jego rozważań stał się model tej ochrony. Jest to niewątpliwie ambitne zadanie, z którego doktorant wywiązał się dobrze, co można stwierdzić już na początkowym etapie oceny przedłożonej rozprawy doktorskiej.

Inną kwestią, równie istotną przy badaniu tej drugiej płaszczyzny jest poszukiwanie relacji pomiędzy unormowaniami prawa podatkowego, w ramach których ustawodawca konstruuje ogólne prawo podatkowe oraz szczegółowe prawo podatkowe, a tymi rozwiązaniami prawnymi, gdzie ich celem jest określenie modelu ochrony dochodów podatkowych. Cenne byłoby badanie skuteczności normy prawnej w obszarze prawa podatkowego ocenianej zarówno w odniesieniu do jej podstawy w ramach ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego, a także w stosunku do tych unormowań, gdzie wprowadza się model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych.

Waga zatem problematyki poruszanej w niniejszej rozprawie jest istotna nie tylko dla ocenianych wnikliwie regulacji prawa karnego skarbowego, czy prawa karnego podatkowego, ale także dla unormowań prawa podatkowego, zarówno ogólnego, jak i szczegółowego. Podejmowane zagadnienia mają wymiar zarówno teoretyczny, ale w poważnym zakresie również znaczenie dla praktyki stosowania prawa. Niezwykle cenne są, oparte na dobrym poziomie uzasadnienia, propozycje konkretnych rozwiązań dla ustawodawcy w odniesieniu do regulacji „przyszłościowych” umiejscawianych w ramach analizowanego modelu. Mogą stać się dla prawodawcy pewną wskazówką nie tylko dla płaszczyzny rozważań, ale także pewną matrycą dla wykorzystania. Stąd też walor niniejszej pracy jest niejako podwójny, tj. zarówno dla tworzenia, jak również stosowania prawa, szczególnie w obszarze modelu ochrony karnej skarbowej. Przy czym Autor dokonuje oceny, także krytycznej, rozwiązań ogólnego prawa podatkowego, tj. w szczególności regulacji przeciwdziałania unikaniu opodatkowania co również dla samego ustawodawcy podatkowego może być pewną wskazówką.

Jednoznacznie pozytywna ocena podjętego tematu rozprawy rozciąga się także na problem badawczy, który zasadnie został sformułowany w postaci pytania o ocenę przyjętego obecnie modelu zabezpieczeń przed przestępstwami i wykroczeniami podatkowym narażającymi na szkodę Skarbu Państwa z punktu widzenia optymalności (s. 10-11). Walor niniejszych rozważań, co podkreśla Autor, nabiera cech uniwersalnych, gdyż można go zastosować nie tylko do dochodów podatkowych budżetu państwa, ale także jednostek samorządu terytorialnego i dochodów podatkowych Unii Europejskiej (s. 11).

Na podkreślenie i jednoznacznie pozytywną ocenę zasługuje również podejście Autora do ukazania pewnej szczegółowości wskazanego problemu badawczego, czego wyrazem są

pytania szczegółowe dotyczące choćby zakresu i przesłanek ochrony, dostępności innych modeli ochrony przed deliktami podatkowymi, czy też skonstruowania ulepszanego modelu (s. 11). Te pytania, a właściwie szczegółowe problemy badawcze, dały podstawę do określenia przez Autora celu rozprawy doktorskiej. Celem tym zasadnie uczynił mgr Jacek Cholewicki określenie dopuszczalnych zmian obecnych regulacji w zakresie ochrony przed deliktami podatkowym wraz z propozycją wprowadzenia nowych rozwiązań tak, aby stworzyć nowy-ulepszony model zabezpieczeń przed tymi deliktami (s. 11).

Oceniając przedłożoną rozprawę doktorską od strony metodologicznej można przyjąć, iż może stanowić pewien wzór. Autor bowiem formułuje tezę, którą można określić jako podstawową, tezy szczegółowe, a także przyjmuje hipotezę. Teza zasadnie przybiera postać wyrażenia, iż istniejący system zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi odznaczający się penalizacją zachowań i represyjnością nie jest optymalny, a należy poszukiwać nowych rozwiązań (s. 12). Stąd uzasadnieniu i poszukiwaniu tych rozwiązań są poświęcone tezy szczegółowe. Ich realizacja prowadzi do stworzenia nowego modelu zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi, który stanowi jednocześnie wykazanie hipotezy badawczej sprowadzającej się do wyrażenia, iż złagodzenie represji karnej skarbowej przyczyni się do zwiększenia dochodów podatkowych budżetu państwa (s. 12).

Zakreślony obszar badawczy wymagał przyjęcia i zastosowania odpowiednich metod. Niewątpliwie słuszne było przyjęcie metody dogmatyczno-prawnej, która jest podstawową w tym przypadku, a jednocześnie daje możliwość wszechstronnej analizy istniejących rozwiązań normatywnych zarówno w kierunku ich oceny, jak również zaproponowania nowych. Dobrze stało się również, iż mgr Jacek Cholewicki przyjął i wykorzystał metodę prawnoporównawczą, która dała mu możliwość analizy i de facto porównaniu różnych instytucji w analizowanym obszarze badawczym, funkcjonujących w różnych krajach i różnych systemach normatywnych. Zaletą zastosowania tej metody jest możliwość jednoczesnej oceny zróżnicowanych podejść normatywnych jako konsekwencji odpowiedniego systemu, jak choćby common law, czy też romańskiego, a także germańskiego. Jedną z istotnych i niepodważalnych, gdy chodzi o wagę dla uzasadnienia hipotezy badawczej, jest analiza decyzji i rozstrzygnięć organów stosujących sankcje karne skarbowe, jak również kierujących procesem karnym skarbowym.

Umieszczenie rozważań w obszarze prawa finansowego wymagało przyjęcia i konsekwentnego używania przez Autora takich pojęć jak, „prawo karne podatkowe”, „odpowiedzialność karna podatkowa”, „sankcje karnopodatkowe”, czy „przestępstwa podatkowe”. Doktorant wskazuje i uzasadnia to także poglądami formułowanymi w doktrynie

już we wstępie rozprawy doktorskiej (s. 17). Daje to zatem zarówno samemu Autorowi, jak i odbiorcom tekstu precyzję terminologiczną, ale także kolejne wsparcie dla wagi problematyki.

Ambitne cele jakie postawił Autor wymagały nie tylko zakreslenia obszaru badawczego, podporządkowania temu obszarowi odpowiednio dobranych treści merytorycznych, ale jednoocześnie właściwej struktury pracy. Również z tym zadaniem doktorant poradził sobie dobrze, co świadczy o przemyślanej koncepcji i tzw. panowaniu nad analizowanym materiałem. Całość rozważań zamieścił doktorant w pięciu rozdziałach dodając część oznaczoną wstępem oraz część oznaczoną jako podsumowanie i wnioski końcowe. Można zatem uznać, iż konstrukcja rozprawy doktorskiej jest typowa dla prac prawniczych. Oceniając wybór zagadnień i ich umieszczenie w konkretnych rozdziałach oraz mniejszych jednostkach redakcyjnych należy podkreślić, iż zachowano relację zagadnień ogólnych, wprowadzających do szczegółowych, zarówno gdy chodzi o ulokowanie rozdziałów, jak również treści wewnątrz rozdziałów. Można przyjąć, iż rozdział pierwszy pełni rolę pewnego wprowadzenia i jednocześnie ustawia całość poruszanych problemów. Chodzi o kwestie dochodów podatkowych jako przedmiotu ochrony w prawie karnym skarbowym. Jest to niewątpliwie punkt wyjścia do szczegółowych rozważań zakreślonych tematem rozprawy doktorskiej. Objętościowo zdaje się to być drugi rozdział w całej pracy, zbliżony pod tym względem do rozdziału trzeciego, najbardziej obszernego. Zwykle przyjmuje się, iż rozdział pierwszy nie powinien być objętościowo większy od pozostałych, gdyż może zachodzić obawa zbyt szerokiego wskazania obszaru badawczego w stosunku do treści poruszanych w dalszej części rozprawy. W tym przypadku takiego problemu nie ma, gdyż poza właściwym ujęciem obszaru badawczego w pracy spora część rozważań dotyczy badań z wykorzystaniem danych liczbowych, które stanowią dodatkowe uzasadnienie wagi podjętej tematyki.

Kolejne dwa rozdziały stanowią swoistą bazę dla poszukiwania tytułowego modelu. Autor zasadnie bowiem poddaje analizie konstrukcję odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz charakter sankcji karnej skarbowej, a także prawne podstawy funkcjonowania ochrony systemu podatkowego. O ile zatem rozdział drugi stanowi pewne wejście do szczegółowych zagadnień dotyczących konstrukcji odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, to w trzecim rozdziale doktorant umiejscawia kluczowe dla rozprawy doktorskiej pojęcia, jak choćby prawa karnego podatkowego, czy przestępstw podatkowych.

Dwa ostatnie rozdziały są istotne, gdy idzie o określenie modelu ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa. Doktorant bowiem w pierwszej kolejności analizuje owe modele w wybranych krajach, co stanowi niewątpliwie o dobrym

naukowym podejściu dla poszukiwania własnego modelu, dobrze osadzonego w realiach funkcjonowania polskiego systemu prawnego. Kluczowe rozważania dla tematu pracy zawarto w rozdziale piątym, który został poświęcony w całości proponowanemu modelowi zabezpieczeń karnych skarbowych przed przestępstwami podatkowymi.

Na pozytywną ocenę zasługuje także wewnątrz podział materii na poszczególne podrozdziały, co potwierdza opanowanie materiału badawczego i przemyślaną koncepcję. Incydentalnie pojawiają się w środku rozdziału takie części, które zostały oznaczone jako uwagi wprowadzające, co jest odejściem od pewnej reguły wskazującej, iż uwagi te powinny być zamieszczone na początku danego rozdziału. Wydaje się jednak, iż skomplikowana materia dotycząca kilku płaszczyzna analizy normatywnej stanowi uzasadnienie dla takich rozwiązań konstrukcyjnych. Podobne uzasadnienie możemy wskazać, gdy chodzi o prezentowanie w rozdziałach - na danym etapie - zagadnień o wymiarze ogólnym, następnie przechodzenie do szczegółowych kwestii, by następnie powrócić do problematyki ogólnej.

Całość pracy została oparta na solidnym warsztacie badawczym, zarówno gdy chodzi o poglądy doktryny, praktykę stosowania prawa, jak i ogromną wręcz bazę normatywną. Autor wykorzystał w pracy ponad 230 pozycji literatury, ponad 130 aktów prawnych oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych i powszechnych. Duże znaczenie mają również analizy (jak choćby wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej na poszczególne lata), projekty, uzasadnienia aktów prawnych, czy inne opracowania.

Rozprawa doktorska została napisana poprawnym stylem pisarskim, a drobne usterki pisarskie nie mają znaczenia dla pozytywnej oceny pracy także pod tym względem.

II

Przechodząc do oceny treści zawartych w poszczególnych rozdziałach rozprawy doktorskiej należy już na samym początku stwierdzić, iż zadanie jakie postawił sobie doktorant zostało przez niego zrealizowane. Powiązanie dobrego warsztatu doktryny z odpowiednio dobranym spektrum praktyki stosowania prawa pozwoliło mu na sformułowanie dobrze ugruntowanych wskazówek co do kształtu regulacji tworzących model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa.

Treścią rozdziału pierwszego uczynił doktorant dochody podatkowe budżetu państwa jako przedmiot ochrony w prawie karnym skarbowym. Jak już podkreślono, tak sformułowany tytuł rozdziału właściwie ustawia całość zagadnień, pozwalając na szerokie spojrzenie doktrynalne, ale także równie szerokie ugruntowanie pod względem analizy opartej na danych

sprawozdawczych (liczbowych). Z tego względu szczególnego znaczenia nabiera badanie uszczupień w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich. Rozpatrywanie tych umownie nazwanych zjawisk jest istotne także w ramach podjętych już i obecnie realizowanych działań ustawodawcy. Rozprawa doktorska nabiera zatem waloru aktualności w stosunku do bieżących działań prawodawcy. Autor zasadnie wychodzi w swych rozważaniach od struktury wpływów budżetowych w przyjętym okresie, by wskazać zarówno realizację prognoz budżetowych, jak również zakres dochodów podatkowych na tle dochodów budżetowych. Kluczowe dla zobrazowania wagi problemu podjętego w rozprawie doktorskiej stają się uwagi dotyczące pewnej ewolucji uszczupień podatkowych, gdzie w sposób wnikliwy mgr Jacek Cholewicki ukazuje rosnącą skalę tego zjawiska zarówno w podatkach pośrednich, jak i bezpośrednich. Na uwagę zasługuje to, iż liczba kontroli skarbowych przeprowadzonych w latach 2013-2015 była zbliżona, jednakże skala wykrytych uszczupień podatkowych znacznie wzrosła porównując rok 2013 do roku 2015, tj. prawie trzykrotnie, co ukazuje skalę problemu i stanowi dodatkowe uzasadnienie podjęcia się tej tematyki.

Ostania część pierwszego rozdziału dotyczy ochrony systemu podatkowego i została doprecyzowana jako definicja pojęcia. Zasadnie ten fragment rozważań stanowi swoiste przejście od badań opartych w sporej części na danych liczbowych do analizy normatywnej. Dobrze się stało, iż Autor zawęził te uwagi do definicji pojęcia, by nie stanowiło to zarzutu zbyt dużego otwarcia treści na tym etapie. Stąd też wydaje się, iż sformułowanie pkt-u 4.1- „System podatkowy” jest zbyt szerokie i wychodzące nieco poza określenie tego podrozdziału. Rację ma doktorant wskazując, iż na ostateczny kształt systemu podatkowego, a właściwie systemu prawa podatkowego wpływ ma szczegółowe prawo podatkowe (s. 70). Dla większego zobrazowania specyfiki tego systemu można byłoby się podjąć przedstawienia relacji pomiędzy ogólnym a szczegółowym prawem podatkowym. Z kolei przy rozpatrywaniu form zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w przywołaniu do przepisy nr 209 warto byłoby odnieść się do odpowiedzialności a nie tylko obowiązku i zobowiązania podatkowego.

Niezależnie od podniesionych sugestii, mających wymiar polemiczny, całość rozdziału pierwszego oceniam dobrze. Rozdział ten spełnia swoją rolę właściwego wprowadzenia dla badanego zagadnienia.

W rozdziale drugim doktorant zajął się konstrukcją odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, jak również charakterem sankcji karnej skarbowej. Stanowi to swoistą bazę dla poszukiwania rozwiązań mieszających się w docelowym modelu ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych. Zarówno struktura tego rozdziału, jak również rozważania

potwierdzają bardzo dobrą znajomość analizowanej problematyki. Doktorant wychodzi zatem od determinantów zachowań ludzkich i funkcji norm karnych skarbowych. Słusznie mgr Jacek Cholewicki zajął się w tej części przesłankami skuteczności funkcjonowania prawa (s. 91-93), co z punktu widzenia wskazanej już relacji pomiędzy rozwiązaniami prawa podatkowego, a normami służącymi ochronie dochodów podatkowych ma istotne znaczenie. Warto zatem rozszerzyć te uwagi o odniesienie się do wskazanej relacji.

Na bardzo dobrą ocenę zasługują rozważania dotyczące zakresu podmiotowego i przedmiotowego odpowiedzialności karnej skarbowej, a szczególnie składowe strony przedmiotowej i elementy strony podmiotowej przestępstw skarbowych. Zaznaczyć należy akcentowane przez doktoranta odmienności strony przedmiotowej przestępstw podatkowych w stosunku do znamion innych przestępstw skarbowych (s. 103). Na bardzo dobrym poziomie przedstawiono problemy dotyczące usytuowania sankcji w architekturze normy karnej skarbowej, w tym sankcje ochronne dla efektywności systemu podatkowego.

Rozdział ten oceniam bardzo dobrze.

W kolejnym rozdziale doktorant zajął się podstawami prawnymi funkcjonowania ochrony systemu podatkowego. To swoiste przejście od zagadnień dotyczących konstrukcji normatywnej odpowiedzialności do modelu ochrony skarbowej dochodów podatkowych. Tak określony cel tej części rozprawy został wykonany. Należy przy tym podkreślić, iż podstawy prawne funkcjonowania ochrony systemu podatkowego doktorant traktuje w ujęciu dość szerokim. Analizuje bowiem nie tylko owe podstawy prawne, ale stały się one także bazą do badania przesłanek odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe, jak również praktyki orzeczniczej w zakresie przestępstw podatkowych, wykonywania kary pozbawienia wolności, czy przykładów praktycznego funkcjonowania norm systemowych. O ile zatem w przypadku przesłanek odpowiedzialności akcent pada na uregulowania prawne, co zdaje się wprost uzasadniać umieszczenie tego zagadnienia w tytule przyjętym dla tego rozdziału, w pozostałym wskazanym zakresie związek ten jest luźniejszy. Sprowadza się bowiem do „praktycznego stosowania prawa” – co zauważa sam Autor na s. 165 swojej dysertacji.

Jest to największy rozdział pod względem objętościowym, a także charakteryzuje się najbardziej uszczegółowionym wewnętrznym podziałem badanej materii. Nieco ponad połowa jego treści jest poświęcona badaniom podstawowych regulacji prawa karnego podatkowego, czy też obowiązującym pozakodeksowym przepisom karnym, subsydiarnym względem kodeksu karnego skarbowego.

Na bardzo dobrą ocenę zasługuje ta część rozdziału, gdzie Autor rozpatruje uregulowania prawne odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe, w tym składowe struktury

przestępstw podatkowych, specyfikę przestępstw akcyzowych, czy konstrukcje prawne ograniczające, czy wzmacniające represję karną. Warto zatem wskazać na analizowane moduły struktury przepisów karnych podatkowych, czy też czyn jako podstawowy składnik tej struktury (s. 147).

Całość rozdziału zasługuje na jednoznacznie pozytywną ocenę i bardzo dobrze wpasowuje się w pewien pomost do formułowania modelu zabezpieczeń karnych skarbowych przed przestępstwami podatkowymi.

Bezpośrednio formułowaniu tego modelu Autor poświęcił dwa ostatnie rozdziały. Przy czym pierwszy z nich ma w pewnym sensie wymiar bazowy i porównawczy, gdyż doktorant rozpatruje modele zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi w wybranych krajach. W pierwszej kolejności poddał rozważaniom europejski model prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego, gdzie szczególnego znaczenia nabierają uwagi dotyczące dyrektyw UE jako instrumentu europejskiego prawa podatkowego, czy też regulacje UE w zakresie prawa karnego skarbowego. Nie pominął Autor także takich instytucji jak Europejskie Biuro ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF), Europejski Urząd Policji (Europol), Europejską Jednostkę ds. Współpracy Sądowej (Eurojust), czy też Europejską Sieć Sądową (ESS).

Kluczowe dla tej części rozważań zdają się być te, które dotyczą funkcjonujących instrumentów karnych, karnych skarbowych, czy procesowych w regulacjach wybranych państw, które można ewentualnie przekształcić i zaadoptować na potrzeby projektowanego modelu zabezpieczeń karnych skarbowych przed przestępstwami podatkowymi. Chodzi tu zatem o rozwiązania funkcjonujące we Francji, Belgii, Włoszech, Niemczech, Wielkiej Brytanii, Austrii, Hiszpanii, Portugalii, czy państwach skandynawskich. Przegląd stosunkowo szerokiego wachlarza rozwiązań normatywnych w tych krajach stanowi dla doktoranta bardzo dobre pole dla przedstawienia własnego proponowanego modelu zabezpieczeń.

Również ta część dysertacji zasługuje na jednoznacznie pozytywną i dobrą ocenę.

Uwagi zawarte w rozdziale piątym są kluczowe dla całej pracy, a przede wszystkim dla jej tytułu. Należy z całą stanowczością stwierdzić, iż nie jest to jedynie zapowiedź proponowanego modelu zabezpieczeń karnych skarbowych przed przestępstwami podatkowymi, lecz w rezultacie doktorant wskazuje na elementy tego modelu, wiążąc je w harmonijny system motywacyjno-skutkowy z kluczową rolą mediacji skarbowej (s. 275). Autor w rozdziale tym przedstawia nie tylko propozycje zmian przepisów karnych, postulowane przekształcenia deliktów skarbowych, czy wprowadzenia przepisów koncyliacyjnych. Formułuje także propozycje dotyczące określonych norm, tj. umożliwiających wykorzystanie elektronicznego systemu poboru podatków, norm perswazyjnych opartych na wymianie

informacji pomiędzy podatnikiem a organem Państwa, czy też norm nierepresyjnych uruchamianych jako skutek zachowania niezgodnego z przyjętym wzorcem. Potwierdzeniem szerokiego i właściwego spojrzenia na elementy owego modelu jest także wskazanie postulatu zmian modelu kształcenia kadr.

Cenne są zatem uwagi doktoranta dotyczące kary ograniczenia wolności w postaci potrącenia z miesięcznego wynagrodzenia za pracę, jak również dotyczące rozszerzenia przedziału wymiaru kary ograniczenia wolności (s. 241). Interesujące są również spostrzeżenia dotyczące modyfikacji dozoru elektronicznego w kierunku kolejnej postaci kary ograniczenia wolności (s. 243), podobnie jak aresztu domowego (s. 245). Dobrą wskazówką dla ustawodawcy mogą stać się rozważania dotyczące postulowanych przekształceń deliktów skarbowych, gdzie Autor formułuje własną propozycję treści przepisów (s. 248-251). Godne uwagi są również sugestie dotyczące złagodzenia restrykcyjności modelu ochrony systemu podatkowego w kierunku poszerzenia dialogu między podatnikiem a organem podatkowym (s. 252), czy też wykorzystanie sieci internetowej dla większości kontaktów z podatnikiem (s. 257). Z kolei rozważania odnoszące się do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należałoby uzupełnić. Niewątpliwie regulacja tej klauzuli, jak słusznie przyjmuje doktorant, jest podstawą dla dodatkowego uprawnienia organów podatkowych do dokonania oceny podatnika (s. 264). Przy czym ustawodawca wykorzystał zarówno środki techniki prawodawczej w postaci określeń nieostrych, ale także definicje legalne. Należałoby się zatem zastanowić, czy istotnie definicje legalne zastosowane również w konstrukcji tej klauzuli wpływają na ograniczenie obszaru nieostrości wywołanej licznymi określeniami nieostrymi.

Niezależnie od pewnych sugestii rozdział ten zasługuje na bardzo dobrą ocenę, a doktorant osiągnął cel, do którego zmierzał poprzez poszczególne rozdziały swojej dysertacji.

Całość rozważań wieńczy część oznaczona jako podsumowanie i wnioski końcowe, w której Autor dokonuje de facto podsumowania, a także formułuje postulaty i wnioski końcowe, wskazując przede wszystkim na udowodnienie tezy rozprawy doktorskiej. Autor raz jeszcze podkreśla, iż obecny model zabezpieczeń przed przestępstwami i wykroczeniami podatkowymi charakteryzujący się zaostrzeniem represji karnej nie jest korzystny dla interesów państwa, a warto rozważyć zastosowanie w podobnych sytuacjach pewnego monitoringu, czy dialogu pomiędzy urzędnikiem a podatnikiem (s. 284).

III

Opracowanie mgra Jacka Cholewickiego spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Autor określił, cel badawczy, tezę podstawową, tezy szczegółowe oraz hipotezę,

którym podporządkował całość rozważań, korzystając z wyników własnych badań. Ponadto Autor wykazał się bardzo dobrą znajomością literatury (nie tylko z obszaru prawa finansowego, ale także prawa karnego, prawa karnego skarbowego, czy teorii prawa), jak również orzecznictwa oraz analizą normatywną. W przeprowadzonych badaniach doktorant wyróżnił się znajomością rozpatrywanej problematyki i właściwie wykorzystał warsztat naukowy.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgra Jacka Cholewickiego „**Model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa**” stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autor wykazał się wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa finansowego. Ponadto doktorant wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Należy zatem uznać, że rozprawa doktorska mgra Jacka Cholewickiego spełnia przesłanki określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (j.t. Dz. U. z 2017, poz. 1789 ze zm.) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgra Jacka Cholewickiego do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Wrocław, 6 luty 2018 r.