

Olsztyn, 19.10.2017 r.

**dr hab. Bogumił Pahl**  
**Katedra Prawa Finansowego**  
**Wydział Prawa i Administracji**  
**Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie**

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pana magistra Jacka Cholewickiego pt. „Model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa”, Białystok 2017, ss. 314 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – prof. zw. dr hab. Joanny Małgorzaty Salachny i promotora pomocniczego – dr Anny Ostrowskiej**

Tematyka ochrony karnej dochodów podatkowych nie stanowi zbyt dużego zainteresowania w nauce prawa podatkowego oraz prawa karnego. Dotychczasowe publikacje z tej dziedziny w zasadzie sprowadzają się do komentarzy czy też analizy wybranych aspektów stosowania sankcji karnych będących następstwem działań (zaniechań) naruszających prawo podatkowe. Z tych też powodów wybór tematu rozprawy doktorskiej jest w pełni zasadny. Jest to tematyka złożona i interdyscyplinarna a przy tym bardzo ważna w kontekście sprawnego funkcjonowania państwa. Wymaga bowiem szerokiej wiedzy nie tylko z zakresu prawa podatkowego ale jednocześnie prawa karnego skarbowego. Dobra znajomość tych dwóch dziedzin prawa, co nie jest często spotykane, umożliwia stworzenie (zapropozowanie), modelu ochrony karnej skarbowej dochodów budżetowych. Już w tym miejscu można stwierdzić, iż udało się to Autorowi opiniowanej dysertacji naukowej.

Recenzowana rozprawa doktorska stanowi ważne dzieło naukowe, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia nie były dotychczas w polskiej doktrynie prawa podatkowego i karnego prezentowane. Zarówno sposób sformułowania tytułu dysertacji naukowej oraz wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. „Doniosłość” podjętego tematu badawczego uzasadniona jest tym, że wpływy z podatków stanowią najważniejszą część dochodów budżetu państwa. Odgrywają one również znaczącą rolę w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. I chodzi tutaj nie tylko o podatki pobierane przez samorządowe organy podatkowe (wójtów, burmistrzów,

prezydentów miast) takie jak: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny oraz podatek od środków transportowych ale także podatki „państwowe” w których udział zapewniony mają jednostki samorządu terytorialnego wszystkich szczebli (podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych). „Uszczelnienie” systemu poboru podatków dochodowych znajdzie więc bezpośrednie odzwierciedlenie w strukturze dochodów gmin, powiatów oraz województw.

Należy zwrócić uwagę, że Autor w swoich rozważaniach skupił się wyłącznie na problematyce modelu ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa. Nie oznacza to jednak, że podjęte przemyślenia nie mają znaczenia w kontekście podatków realizowanych przez gminne organy podatkowe. Słusznie zwraca uwagę na wstępie rozprawy, iż wnioski z niej wynikające mogą być odpowiednio zastosowane do problemów związanych z realizacją dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

Warto podkreślić, że problematyka skutecznej realizacji dochodów podatkowych jest tematem bardzo aktualnym. Obecnie trwają zintensyfikowane prace związane z „uszczelnieniem” systemu podatkowego. Bez wątpienia jednym z narzędzi, które w tym zakresie powinno być wykorzystane, jest stworzenie odpowiedniego systemu sankcji prawnych. Być może przedstawione w rozprawie propozycje zmian zostaną dostrzeżone przez ustawodawcę – bynajmniej, w mojej ocenie, są warte zauważenia i powinny być poddane analizie na etapie prac parlamentarnych.

Tezy pracy – główne i szczegółowe – sformułowane zostały prawidłowo. Jednoznacznie wskazują na cel prowadzonych badań naukowych. Jest nim przedstawienie propozycji zmian części obowiązujących przepisów oraz wprowadzenie do systemu prawnego nowych instytucji i instrumentów prawnych, a co za tym idzie stworzenie nowego ulepszanego modelu zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi. Opiniowany wyraźnie zaprezentował metodologię prowadzonych badań, tj. metodę dogmatyczno – prawną, metodę prawną – porównawczą, a także metodę empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizą objęto decyzje i rozstrzygnięcia organów stosujących sankcje karne skarbowe i kierujących procesem karnym skarbowym w poszczególnym jego stadium. Zastosowane metody badawcze niewątpliwie podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Tematyka ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych jest powszechna i bez wątpienia wymagała kompleksowego, szczegółowego omówienia. Obowiązujący w danym państwie model funkcjonowania prawa karnego skarbowego determinuje bowiem prawidłowe



funkcjonowanie prawa podatkowego. Trafnie zauważa Autor dysertacji naukowej, iż podejmowane działania reformatorskie związane z przebudową systemu podatkowego i struktury aparatu skarbowego nie obejmowały w zasadzie prawa karnego skarbowego, które jest „ostatnim, najbardziej dramatycznym i dotkliwym dla podatnika etapem reakcji państwa na naruszenie prawa, finalizującym procedurę zainicjowaną czynnościami organu podatkowego”. W tym kontekście rodzi się pytanie: jak Autor rozprawy odnosi się do kwestii udziału prokuratora już na etapie czynności podejmowanych (zainicjowanych) przez organy administracji podatkowej? Czy obowiązujący w tym zakresie regulacje prawne są wystarczające? Czy w ogóle zachodzi potrzeba współuczestniczenia w procedurach podatkowych podmiotów stających na straży praworządności innych niż strona?

Struktura rozprawy nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona ze wstępu, pięciu rozdziałów oraz podsumowania i wniosków końcowych. Nerozerwalną jej część stanowi bibliografia oraz wykaz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych oraz sądów powszechnych. Podkreślić przy tym należy, że Opiniowany odpowiednio dobrał i wykorzystał literaturę przedmiotu, w tym literaturę obcojęzyczną, akty normatywne oraz dokumenty zebrane w trakcie postępowań prokuratorskich i sądowych. Świadczy to o dużym zaangażowaniu Autora w podjęty temat oraz umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych.

Pierwszy rozdział pracy ma charakter wprowadzający. Na uwagę zasługują rozważania podjęte w zakresie sankcji prawnych związanych z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem zobowiązań podatkowych. Celnie Autor wyodrębnia instrumenty represyjne i nierepresyjne. Szkoda tylko, że w zasadzie podział ten dokonany został dopiero we wnioskach do tego rozdziału (s. 80), a nie we wstępie. Brakuje również próby zdefiniowania (wskazania cech charakterystycznych) terminów: „instrumenty represyjne” i „instrumenty nierepresyjne”. Jedyne w dalszych częściach rozprawy Autor wspomina o „sankcji represyjnej” (s. 110), a nie „instrumentach represyjnych”. Terminów tych nie można jednak utożsamiać. Przybliżenie znaczenia przytoczonych pojęć wydaje się mieć ważne znaczenie w kontekście podejmowanych rozważań dotyczących negatywnych następstw związanych z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem zobowiązań podatkowych. W ten sposób doszłoby do wyraźnego usystematyzowania obowiązujących w tym zakresie narzędzi prawnych.

Rozdział drugi zatytułowany: „Konstrukcja odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz charakter sankcji karnej skarbowej” przedstawia zakres podmiotowy i przedmiotowy odpowiedzialności karnej skarbowej oraz usytuowanie sankcji w

architekturze normy karnej skarbowej. Opiniowany prawidłowo przedstawia elementy charakterystyczne sankcji karnej oraz cechy odróżniające je od innych sankcji prawnych. Poprawnie definiuje pojęcie „delikt podatkowy” oraz klasyfikuje (grupuje) poszczególne zachowania godzące w interes majątkowy Skarbu Państwa.

W kolejnym rozdziale rozprawy doktorskiej Opiniowany dokonuje analizy prawnych podstaw funkcjonowania ochrony systemu podatkowego. Wyodrębnia przy tym, idąc za Panem Profesorem Bogumiłem Brzezińskim, z prawa karnego skarbowego prawo karne podatkowe. W tym kontekście rodzi się pytanie o relacje zachodzące między prawem karnym skarbowym a prawem karnym podatkowym?

Interesująca, a zarazem ważna jest część rozprawy poświęcona ewolucji prawa karnego skarbowego. Jej znajomość wydaje się niezbędna w kontekście obecnych i przyszłych rozwiązań prawnych, których celem jest zabezpieczenie interesów majątkowych związków publicznoprawnych. Część historyczna istotnie ułatwia zrozumienie obowiązujących regulacji prawnych i niejednokrotnie skłania do refleksji w kontekście docelowego modelu ochrony karno skarbowej dochodów budżetowych. Niewątpliwie docenić należy trud Doktoranta polegający na zebraniu, usystematyzowaniu i analizie wielu dokumentów źródłowych (akt spraw karnych, zestawień). Jednocześnie celne są wnioski z nich wynikające, obrazujące niedoskonałość obowiązujących rozwiązań systemowych. Sprzyjają one nadmiernej przewlekłości postępowania i zarazem wskazują na formalizm, rytualizm i schematyzm stosujących prawo funkcjonariuszy publicznych. Zgodzić się należy z Opiniowanym, że sposób stosowania przepisów ma istotny wpływ na skalę ich represyjności (s. 184). Wydaje się jednak, że problem stosowania obowiązujących przepisów przez funkcjonariuszy publicznych ma podłoże nie tylko w „niedoskonałych” regulacjach ale w znacznej mierze w systemie ich szkolenia. Kwestia ta powinna być w tej części pracy (rozdział III) nieco rozwinięta. Należy bowiem zauważyć, że przepisy traktujące o podatkach są w większości przypadków bardzo rozbudowane i skomplikowane. W obecnym ich kształcie trudno być specjalistą „od wszystkich” podatków z jednoczesną doskonałą znajomością przepisów karno skarbowych. W tym zakresie zasadna jest specjalizacja funkcjonariuszy publicznych. Różnorodność podatkowo – prawnych stanów faktycznych nie pozwala na zbudowanie jednego czy kilku schematów postępowania lecz wymaga sprawnego posługiwania się przepisami prawa. Nie jest to możliwe bez „specjalizacji” funkcjonariuszy publicznych.

W pracach naukowych, szczególnie tych w który próbuje się stworzyć pewien model prawny, ważną rolę odgrywa część prawno porównawcza. Doświadczenia innych krajów w



danej dziedzinie prawa pozwalają na recypowanie do porządku prawnego państwa podobnych instytucji bądź też rezygnację z nich. Temu zagadnieniu poświęcona została czwarta część rozprawy. Trudnym zagadnieniem w każdej tego typu pracy jest dobór krajów, których rozwiązania prawne mają być poddane badaniom. Opiniowany dokonał słusznego wyboru i uzasadnił go wskazując, iż europejskie prawo karne jest zdominowane przez trzy ukształtowane historycznie systemy prawa karnego, tj. funkcjonujący we Francji i Włoszech system romański, w Niemczech system germański oraz krajach anglosaskich system common law. W swoich rozważaniach nawiązał również do doświadczeń krajów poza europejskich, takich jak Argentyna czy Australia. Podzielam pogląd Autora, iż zaostrzenie sankcji karnych nie jest najlepszym środkiem przeciwdziałającym uchylaniu się od opodatkowania, gdyż zaostrzenie kar może tylko nasilić opór podatkowy. W tego typu sprawach ważny jest model oparty na dialogu, wzajemnej wymianie informacji, edukacji oraz zmierzający do polepszenia relacji podatnik – organ podatkowy. Ustawodawca powinien zatem dążyć do stworzenia instrumentów, które pozwalałyby zwiększyć „dyscyplinę podatkową” oraz znalezienie konsensusu w danym sporze podatkowym. Niewątpliwie istotny wpływ na ochronę dochodów podatkowych budżetu państwa ma kontrola zewnętrzna skierowana do podmiotów o wyższym prawdopodobieństwie popełniania oszustw podatkowych czy też, na co celnie zwraca uwagę Opiniowany przytaczając przykład rozwiązań obowiązujących w Belgii, możliwość zakończenia spornej sprawy bez zgody stron w przypadku naprawienia szkody.

Kluczowe znaczenie w kontekście podjętego tematu rozprawy ma ostatni rozdział poświęcony proponowanemu modelowi zabezpieczeń karno skarbowych przed przestępstwami podatkowymi. Doktorant, uwzględniając przeprowadzone badania, celnie postuluje „rewitalizację” kary ograniczenia wolności, która jest najczęściej orzekana, obok grzywny, za popełnianie przestępstw skarbowych. W tym zakresie powinien być powiększony katalog jej zróżnicowanych postaci, orzekanych na dłuższy okres uwzględniający sytuację rodzinną, zawodową oraz majątkową sprawcy a także stale dokonujący się postęp cywilizacyjny i technologiczny społeczeństwa. Zgodzić się należy z Ocenianym, iż w systemie prawnym państwa powinny być instrumenty umożliwiające nawiązanie konstruktywnego dialogu z podatnikiem i rozszerzające obszar sędziowskiej swobodnej oceny dowodów, umożliwiające elastyczne reagowanie sądu dostosowane do konkretnej sytuacji faktycznej. W obecnym kształcie przepisów kodeksu karnego skarbowego brakuje regulacji umożliwiających mediację między organami podatkowymi lub innymi organami postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe a oskarżonym, podejrzanym lub podejrzanym o ich popełnienie. Zaaprobować

należy również stanowisko Doktoranta w zakresie ograniczenia represyjności sankcji karnych skarbowych do sprawców najpoważniejszych przestępstw skarbowych z jednoczesnym złagodzeniu sankcji lub ich zniesieniu za pospolite występki skarbowe.

Konkludując stwierdzić należy, że recenzowane opracowanie zostało zrealizowane na dobrym poziomie merytorycznym. Autorowi udało się osiągnąć zamierzony cel, jakim było zaprezentowanie modelu karno skarbowej ochrony dochodów podatkowych budżetu państwa. Recenzowana monografia bez wątpienia stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują więc na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym 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 (tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789). Jest to gruntowna analiza regulacji traktujących o ochronie karno skarbowej dochodów podatkowych w Polsce z jednoczesnym wskazaniem jakie działania są konieczne w celu udoskonalenia tej części prawa. Są w niej zawarte propozycje oryginalnych rozwiązań, których wprowadzenie usprawni obowiązujący w tym zakresie system prawny. Rozprawa wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pana magistra Jacka Cholewickiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.

Olsztyn, 19.10.2017 r.

  
dr hab. Bogumił Pahl