

Szczecin, dnia 18 kwietnia 2017 r.

**Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski**  
**Katedra Prawa Finansowego**  
**na Wydziale Prawa i Administracji**  
**Uniwersytetu Szczecińskiego**  
**profesor zwyczajny**

### **Recenzja**

**rozprawy doktorskiej mgr Małgorzaty Kurzac**

**pt. „Następstwa prawne nieujawnienia przedmiotu opodatkowania na gruncie prawa  
podatkowego i prawa karnego skarbowego”, (ss. 187 i wykazy źródeł)**

#### **I. Uwagi ogólne oraz uzasadnienie wyboru tematu rozprawy i przyjętych założeń**

Ustalenie skutków prawnych nieujawnienia przedmiotu opodatkowania jest zagadnieniem złożonym w aspekcie normatywnym oraz ekonomiczno-społecznym. Skutki prawne uregulowane są zarówno w prawie podatkowym, jak i prawie karnym skarbowym. Ekonomiczno-społeczny wymiar nieujawnienia przedmiotu opodatkowania odnosi się przede wszystkim do problematyki zabezpieczenia dochodów budżetowych niezbędnych do finansowania wydatków budżetowych przeznaczonych na realizację zadań publicznych, w tym o fundamentalnym znaczeniu dla prawidłowego funkcjonowania państwa oraz osób zamieszkujących jego terytorium (np. w zakresie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego, ochrony zdrowia, pomocy społecznej, edukacji). Powszechne występowanie zjawiska nieujawniania przedmiotów opodatkowania stanowi istotne zagrożenie dla prawidłowej realizacji zadań publicznych.

Formułując tytuł rozprawy doktorskiej trafnie ograniczono się do określenia „przedmiot opodatkowania” i w treści rozprawy nie jest konieczne odwoływanie się do pojęcia „podstawa opodatkowania”. Doktorantka analizując jednak problem „nieujawnienia przedmiotu opodatkowania” niekiedy wymienia również „nieujawnienie podstawy opodatkowania” (np. s. 10). Jest to zbędne, bowiem w razie nieujawnienia przedmiotu opodatkowania, a więc pierwotnego elementu konstrukcyjnego daniny publicznej, dochodzi do konsekwencji do nieujawnienia podstawy opodatkowania. Nie trzeba już tego akcentować poprzez odwoływanie się także do tego elementu konstrukcyjnego daniny publicznej.

Autorka często stwierdza, że nieujawnienie przedmiotu opodatkowania jest niebezpieczne „dla interesu wierzyciela daninowego” (np. s. 6). Pojawia się jednak

zasadniczy problem, czy stosowane przez Doktorantkę pojęcie „wierzyciel daninowy” nie jest rozumiane zbyt wąsko? Czy w analizowanej sytuacji, z uwagi na skutki prawne oraz skutki ekonomiczno-społeczne nieujawniania przedmiotu opodatkowania bardziej właściwym byłoby stosowanie określenia „beneficjent wpływów z danin publicznych”? Określenie to powinno być wtedy kojarzone z podmiotem czerpiącym korzyści z wpływów finansowych pobieranych w postaci danin publicznych. Czerpiącym takie korzyści jest nie tylko podmiot uprawniony w stosunku podatkowoprawnym (Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego) reprezentowany przez właściwy organ podatkowy, ale całe społeczeństwo, którego potrzeby są zaspokajane w wyniku realizacji zadań publicznych za środki pochodzące z prawidłowo nakładanych i wykonywanych ciężarów publicznych, w tym danin publicznych.

Doktorantka nie formułuje podstawowej tezy lub hipotezy badawczej poddawanej następnie weryfikacji w toku szczegółowych rozważań. Przyjmuje natomiast do weryfikacji kilka szczegółowych założeń oraz wyznacza sobie związane z nimi cele. Jest to m.in. Jej deklaracja, według której „delikty skarbowe wymierzone w poprawność rozliczeń z wierzycielem daninowym zalicza się do kategorii oszustw”. Takie czyny uznaje za niemoralne, ponieważ są skierowane nie tylko przeciwko wierzycielowi publicznoprawnemu, ale również przeciwko innym podmiotom, na których ciąży obowiązek solidarnego łożenia na rzecz państwa (dobra wspólnego). Efektem tych czynów jest naruszenie zasady powszechności i równości opodatkowania (s. 7). W tym założeniu zawiera się zatem koncepcja „beneficjenta wpływów pochodzących z danin publicznych”, chociaż wprost tego określenia Doktorantka nie używa.

Autorka wyznacza również inne szczegółowe założenia, które wymagają pogłębionych analiz stanu ustawodawstwa oraz dorobku doktryny i orzecznictwa sądów, tzn. potrzebę delimitacji zachowań podatnika z punktu widzenia kryterium legalności, konieczność sformułowania kryteriów rozróżniających pojęcia „unikanie opodatkowania” oraz „nielegalne uchylanie się od opodatkowania”, a także „uchylanie się od opodatkowania” i „oszustwo podatkowe” (s. 12). Obszarem Jej zainteresowań badawczych są kształtujące się na tym tle relacje między odpowiednimi regulacjami prawa podatkowego oraz prawa karnego skarbowego. Początkowo Autorka przyjmuje, że prawo karne skarbowe pełni funkcję ochronną w stosunku do norm prawa finansowego (s. 6), ale w toku formułowania swojej koncepcji uzupełnia ten pogląd o pełnieniu również funkcji represyjnej (s. 8). Ważnym problemem są sankcje podatkowe zmierzające do zniechęcenia podatników do uchylania się od opodatkowania. Według Doktorantki konieczne jest ustalenie relacji sankcji podatkowych

oraz sankcji karnych oraz ewentualnej dopuszczalności „dwukrotnego karania” za to samo zachowanie (s. 9).

Autorka przyjmuje trafne założenie, że nieujawnienie przedmiotu opodatkowania może wywoływać nie tylko skutki prawne prowadzące bezpośrednio do „zmniejszenia majątku wierzyciela”, ale także inne skutki, które nie mają takiego wymiaru materialnego jednak podlegają penalizacji, np. niezłożenie deklaracji podatkowej (s. 10). Należy zgodzić się ze stwierdzeniem Doktorantki, że „istnieje potrzeba różnicowania (pod względem konsekwencji prawnych) sytuacji, w których czyn podatnika stanowi naruszenie obowiązków o charakterze instrumentalnym, od przypadków w których działania podatnika podjęte są w celu wzbogacenia się kosztem Skarbu Państwa. Obecna dystynkcja jest niezauważalna nie tylko na etapie stanowienia prawa, lecz także w procesie jego stosowania” (s. 13). Zdaniem Autorki pojawia się tendencja do stawiania zarzutów w niemal każdym przypadku nieujawnienia przedmiotu opodatkowania, niezależnie od strony podmiotowej danego czynu. Zauważalny jest wzrost punitowności systemu prawa oraz skłonność ustawodawcy do penalizowania wszelkich przejawów naruszenia prawa. Z drugiej strony niedostateczna jest dyferencjacja stanów faktycznych, w których uchylenie się od opodatkowania jest efektem zaniedbań podatnika od wszystkich innych aktywności podejmowanych przez niego w celu osiągnięcia korzyści kosztem Skarbu Państwa (s. 14).

Przyjęcie takich założeń warunkuje potrzebę prowadzenia wielowątkowych i złożonych analiz materiału normatywnego, dorobku judykatury oraz dorobku doktryny prawa o daninach publicznych. Z uwagi na specyfikę regulacji prawa podatkowego oraz prawa karnego skarbowego analizy muszą być prowadzone „dwutorowo”, tzn. z uwzględnieniem najważniejszych instytucji prawa podatkowego oraz prawa karnego skarbowego. Zadanie to Autorka zrealizowała poprawnie.

W polskiej doktrynie prawa o daninach publicznych problematyka głównie nieujawniania dochodów lub przychodów do opodatkowania, a także zjawisko uchylania się od opodatkowania, są względnie często badane. W tym kontekście można np. wymienić następujące prace: H. Dzwonkowski (red.) *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009; A. Mariański (red.) *Dochody nieujawnione*, Warszawa 2016; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007; R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009; D. Strzelec, *Opodatkowanie przychodów nieznaną pochodzących w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł*

*nieujawnionych*, Warszawa 2015; D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010.

W recenzowanej rozprawie doktorskiej przyjęto odmienną koncepcję zbadania problemu nieujawnienia przedmiotu opodatkowania skupiając uwagę na skutkach prawnych tego zjawiska, regulowanych przepisami prawa podatkowego oraz prawa karnego skarbowego. Jest to ważny problem badawczy w kontekście wydajności danin publicznych jako źródeł dochodów budżetowych, a także kształtowania postaw podatników zgodnych ze standardami powszechności i równości opodatkowania oraz dostępności do efektów zadań publicznych realizowanych w interesie ogólnym za publiczne środki finansowe, tzn. w interesie całego społeczeństwa. Wyznaczenie takich granic obszaru badawczego stwarza możliwość prowadzenia rozważań częściowo o charakterze interdyscyplinarnym, co jest istotne z punktu widzenia standardów przyjmowanych dla rozpraw doktorskich.

Tytuł rozprawy doktorskiej sformułowano w sposób zwięzły, a wyznaczone nim ramy badań umożliwiają przeprowadzenie badań w ważnym obszarze współczesnej nauki prawa o daninach publicznych. W recenzowanej rozprawie dokonano właściwego wyboru zagadnień, tzn. tych, które mają bezpośredni związek z tytułem rozprawy, jej założeniami i celami szczegółowymi. Autorka nie sformułowała jednak wyrazistej tezy, lecz ograniczyła się do kilku założeń o charakterze szczegółowym. Przyjęta przez Autorkę koncepcja pozwala jednak na analizę zagadnień o charakterze teoretycznym oraz praktycznym. Istotnym walorem recenzowanej rozprawy jest próba połączenia zagadnień podatkowoprawnych z istotnymi wątkami prawa karnego skarbowego, a swoistą wspólną płaszczyzną do prowadzenia rozważań jest problem nieujawnienia przedmiotu opodatkowania. Doktorantka nie ogranicza się przy tym do analizy regulacji prawnych, ale podejmuje również próby porządkowania dorobku doktryny i orzecznictwa sądów w tym zakresie. Jej ustalenia w wielu przypadkach są interesujące i mogą być przydatne także w przyszłości, nawet po ewentualnych głębszych zmianach ustawodawstwa regulującego wymiar oraz pobór podatków i innych danin publicznych.

Przyjęta przez Doktorantkę koncepcja rozprawy oraz sposób wyznaczenia obszaru badawczego, którego efektem jest tytuł rozprawy, determinują zastosowanie określonych metod badawczych. Z tych względów podstawową jest metoda dogmatycznoprawna zastosowana na trzech płaszczyznach analizy i oceny: obowiązującego ustawodawstwa, dorobku doktryny oraz dorobku judykatury. W ograniczonym zakresie dokonano badań porównawczych w ujęciu historycznym odnosząc się głównie do wybranych instytucji prawa daninowego z okresu II Rzeczypospolitej. Z uwagi na wyznaczone w tytule rozprawy ramy

badan dominuje z oczywistych względów nurt badań odnoszący się do odpowiednich instytucji prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego. Prowadzone w tym zakresie rozważania mają charakter oryginalny i w zasadzie wyczerpujący. Opracowanie spełnia zatem określone przez ustawodawcę standardy odnoszące się do rozpraw doktorskich. Z punktu widzenia rozwoju nauki prawa o daninach publicznych, jest to opracowanie potrzebne, odnoszące się do budzącego powszechne zainteresowanie zagadnienia postaw wobec obowiązku zapłaty danin publicznych.

Przyjęte założenia pozostają w poprawnych relacjach do konstrukcji rozprawy i źródeł wykorzystanych przy jej pisaniu. Autorka podjęła próbę połączenia aspektów normatywnych z dorobkiem doktryny prawa, a także orzecznictwa Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych, Trybunału Sprawiedliwości UE i Trybunału Konstytucyjnego RP. W tym kontekście można uznać, że nie tylko wyboru tematu recenzowanej rozprawy, ale również wyznaczenia granic problematyki badawczej dokonano w sposób poprawny, umożliwiając przeprowadzenie szczegółowej i pogłębionej analizy normatywnych, doktrynalnych i empirycznych aspektów odnoszących się do następstw (skutków) prawnych nieujawnienia przedmiotu opodatkowania na płaszczyźnie podatkowoprawnej oraz karnej skarbowej.

## **II. Ocena przyjętej struktury i sposobu realizacji koncepcji rozprawy**

Struktura rozprawy podporządkowana jest wynikającemu z jej tytułu zakresowi przedmiotowemu oraz założonej koncepcji badawczej. Rozprawa składa się z wprowadzenia, czterech rozdziałów, podsumowania, a także z załącznika, w którym zamieszczono wykazy: wykorzystanej literatury przedmiotu, źródeł prawa, orzeczeń sądów i trybunałów. Zachowano właściwą sekwencję rozważań, a poszczególne zagadnienia wyodrębniono w poprawnie skonstruowanych rozdziałach tworzących spójną wewnętrzną całość. Zachowano właściwe proporcje między poszczególnymi rozdziałami, co oznacza, że z jednakową uwagą potraktowano poszczególne kwestie związane z badaną problematyką, aczkolwiek w aspekcie objętościowym rozdziały pierwszy i drugi są bardziej obszerne w porównaniu do pozostałych rozdziałów rozprawy. Wynika to jednak ze specyfiki problematyki badanej w tych rozdziałach rozprawy.

Rozważania o charakterze wprowadzającym i porządkującym zawarte są w rozdziale pierwszym rozprawy. Jest to jednocześnie tzw. bilans otwarcia niezbędny do prowadzenia analiz o istocie zjawisk polegających na unikaniu opodatkowania, uchylaniu się od opodatkowania oraz oszustwach podatkowych. Doktorantka wyodrębnia legalne, nielegalne oraz wątpliwe moralnie zachowania prowadzące do redukcji ciężaru podatkowego. W

niezbędnym zakresie Autorka przedstawiła istotę oraz sposób rozumienia zasady wolności wyboru „drogi najmniej opodatkowanej” oraz granic ochrony fiskalnych interesów państwa. Zasadę wolności wyboru takiej drogi sytuuje w rozwiązaniach przyjętych w art. 217 Konstytucji RP oraz w art. 4 i art. 5 Ordynacji podatkowej (s. 18). Podobnie przedstawia problem granic opodatkowania oraz granic legalności unikania opodatkowania. Słusznie akcentuje, że granice opodatkowania nie są stałe, lecz zależne od systemu gospodarczego, struktury gospodarki oraz sposobu wykorzystywania dochodów podatkowych. W tym kontekście pojawia się pytanie o to, czy jest działaniem usprawiedliwionym zmiana przez ustawodawcę granic opodatkowania prowadząca do wzrostu ciężaru podatkowego w celu zabezpieczenia rosnących wydatków publicznych generowanych *de facto* decyzjami politycznymi, które w dłuższej perspektywie mogą prowadzić do spowolnienia wzrostu gospodarczego, spadku nakładów inwestycyjnych oraz osłabienia motywacji do gromadzenia oszczędności?

Wśród legalnych metod zmniejszania ciężaru podatkowego wskazano planowanie podatkowe oraz optymalizację podatkową. W praktyce planowanie podatkowe polega na wykorzystywaniu określonych prawem ulg i zwolnień podatkowych, a także na kształtowaniu formy prawnej działalności gospodarczej i struktury transakcji między podmiotami powiązanymi (s. 22). Optymalizację podatkową Autorka rozumie jako dobór formy obrotu gospodarczego lub organizacji kapitału, które pozwalają na osiągnięcie pożądanego rezultatu gospodarczego bez wchodzenia w obszar obowiązku podatkowego, a jednocześnie działania takie są uzasadnione gospodarczo (s. 23). Wśród zachowań wątpliwych moralnie, lecz mieszczących się w ramach porządku prawnego, Autorka wymienia „sztuczne” unikanie opodatkowania, tzn. podejmowanie czynności, których wprost nie zabrania prawo, ale są one pozbawione faktycznego celu gospodarczego. Ujemna ocena moralna takich działań uzasadnia ich zwalczanie przez państwo na poziomie polityki podatkowej (s. 25). Czy z związku z tym Doktorantka może wskazać jakie instrumenty polityki podatkowej byłyby skuteczne w ograniczaniu takich działań podatników? Ich stosowanie w sferze polityki podatkowej nie powinno być związane z działaniami o charakterze represyjnym. Wątpliwe jest również stosowanie środków opartych o przymus prawny.

Szczegółowo w rozprawie doktorskiej omówiono istotę i metody „obejście prawa podatkowego”, dopuszczalności stosowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania oraz genezę przyjęcia takiej klauzuli w polskiej Ordynacji podatkowej. Na stronie 33 rozprawy wyrażony został pogląd, według którego „klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może stanowić ani podstawy prawnej, ani podstawy faktycznej decyzji podatkowej i jest tylko

klauzulą stosowania przepisów podatkowych [...]. Powinna ona znajdować zastosowanie do czynności nakierowanych na osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i **celem przepisu ustawy podatkowej**". Z postanowień art. 217 Konstytucji RP wynika, że ustawa podatkowa powinna m.in. określać przedmiot opodatkowania. Podobnie przyjęto w art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W ustawach podatkowych z reguły nie jest wprost wyrażany cel wprowadzonych regulacji. Można go wyinterpretować z wielu przepisów danej ustawy podatkowej lub nawet z przepisów ustaw odrębnych. Cele wprowadzanych regulacji są najczęściej formułowane w uzasadnieniach projektów ustaw, lecz często na etapie prac legislacyjnych, poprzedzających uchwalenie ustawy, podlegają daleko idącej modyfikacji (efekt działalności podkomisji i komisji sejmowych, ekspertów, a nawet lobbystów). Czy użyty w treści art. 119a ust. 1 Ordynacji podatkowej zwrot „przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej” powinien w całości mieć charakter normatywny (spójnik „i” prowadzi do takiego wniosku)? Do jakich ewentualnie źródeł powinien odwoływać się organ podatkowy, jeżeli w danej sytuacji z obowiązujących przepisów ustawy podatkowej nie jest możliwe jednoznaczne określenie ich celu? W pozostałych przepisach działu IIIa Ordynacji podatkowej również zamieszczono postanowienia umożliwiające organowi podatkowemu na względnie swobodne formułowanie ocen dotyczących działań podejmowanych przez podatnika, np. „jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i **celem** przepisu ustawy podatkowej” (art. 119a § 3 oraz art. 119c § 1); „czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, **należy uznać za mało istotne**” (art. 119d); „**odsunięcie w czasie** powstania zobowiązania podatkowego” (art. 119e pkt 1). W tym ostatnim przypadku nie określono minimalnego „odsunięcia w czasie”, aby można było stwierdzić, że powinno ono być uwzględniane przez organ podatkowy. Czy w związku z tym, jeżeli „przedmiot” został określony w ustawie podatkowej, natomiast „cel” można określić za pomocą innych materiałów niż tekst obowiązującej ustawy podatkowej, to dopuszczalne jest zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania?

Poprawnie scharakteryzowano nielegalne zachowania stanowiące przejaw ucieczki od podatku (s. 35 i nast.). Przedstawiono istotę uchylania się od opodatkowania w regulacjach ustawy karnej skarbowej z 1971 r. oraz obecnie obowiązującego Kodeksu karnego skarbowego. Scharakteryzowano również pojęcie oszustwa podatkowego, przede wszystkim według poglądów doktryny prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego. W niezbędnym

zakresie Doktorantka wskazuje na możliwe sposoby rozumienia tych pojęć w doktrynie prawa niemieckiego oraz francuskiego. Przejrzysta jest również proponowana przez Autorkę delimitacja pojęć „unikanie opodatkowania” oraz „uchylanie się od opodatkowania”, oparta przede wszystkim o kryterium legalności zachowań podatnika (s. 40 i nast.).

Podsumowaniem rozważań prowadzonych w rozdziale pierwszym rozprawy są podatkowoprawne następstwa nieujawnienia przedmiotu opodatkowania (s. 46-58). Autorka w tym kontekście wskazuje na specjalne instrumenty prawne, w tym nadzwyczajne metody wymiaru zobowiązań podatkowych, których celem jest zapobieganie ucieczce przed podatkiem (korekta samowymiaru zobowiązania, oszacowanie podstawy opodatkowania, opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych, wymierzenie dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług, utrata prawa do opodatkowania w formach uproszczonych). Wielokrotnie Autorka używa w tej części rozprawy określenia „sankcje podatkowe” stosowane w przypadkach nieujawnienia lub zaniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Wśród takich sankcji wymienia m.in. stawkę podatkową wyższą od stawki standardowej. Jak Doktorantka w tym kontekście kwalifikuje rozwiązanie zastosowane w art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.). Czy w przypadku błędnie prowadzonej przez podatnika ewidencji przychodów, w wyniku której nie jest możliwe wyodrębnienie przychodów opodatkowanych różnymi stawkami stosowanie odpowiednio najwyższej stawki z katalogu stawek standardowych, prowadzi do zastosowania stawki sankcyjnej?

W rozdziale drugim rozprawy badaniom poddano istotę rozwiązań prawa karnego skarbowego jako instrumentów egzekwowania obowiązków podatkowych. Poprawnie scharakteryzowano znaczenie przestępstw i wykroczeń podatkowych na tle pozostałych przestępstw i wykroczeń skarbowych (celnych, dewizowych oraz w zakresie gier i zakładów wzajemnych). Dyskusyjne jest stwierdzenie, że „przestępczość podatkowa zasługuje na pierwsze miejsce” w tym wyliczeniu „z uwagi na największą liczbę czynów ... oraz ich skutki społeczno-ekonomiczne” (s. 64). Biorąc pod uwagę finansowe oraz społeczne skutki można chyba to samo stwierdzenie odnosić do przestępczości celnej, a w szczególności nielegalnego wprowadzania (bez cła i innych należności celnych albo z istotnym zaniżeniem wartości celnej) do obrotu w Polsce wyrobów alkoholowych, wyrobów tytoniowych lub paliw silnikowych. Działania takie skutkują dodatkowo brakiem poddania tych wyrobów podatkiem akcyzowym oraz podatkiem od towarów i usług. Często jedno przestępstwo celne wywołuje większe skutki finansowe niż kilkanaście typowych przestępstw podatkowych.



Doktorantka poprawnie przedstawiła ewolucję regulacji prawa karnego skarbowego w zakresie penalizacji nieujawnienia przedmiotu opodatkowania (s. 66-73), problem autonomii prawa karnego skarbowego i subsydiarności unormowań karnoskarbowych (s. 73-79) oraz zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe (s. 79-81). Po tym ogólnym wprowadzeniu poddała analizie przedmiot ochrony w prawie karnym skarbowym. Krytycznie oceniając rozdział drugi rozprawy tytuł pkt II.5.1. Interes finansowy. Rozważania w nim zawarte nie odnoszą się bezpośrednio do tytułowego „interesu finansowego”, lecz do genezy i istoty nazwy „prawo karne skarbowe” i ewentualnej możliwości stosowania innego określenia tzn. „prawo karne finansowe”. Pojęcie interesu finansowego definiowane jest w następnym punkcie tego rozdziału [II.5.2. Ład rozliczeń z wierzycielem daninowym (porządek prawny w dziedzinie skarbowości)]. Czy i ewentualnie w jakim zakresie występują określone podobieństwa lub różnice między pojęciem „interesu finansowego” oraz „interesu publicznego”? Drugie z ww. pojęć jest szczególnie często używane w Ordynacji podatkowej (np. w art. 20, art. 22 § 1, art. 48 § 1, art. 67a § 1, art. 133a § 1, art. 169 § 3 pkt 1, art. 179 § 1, art. 208 § 2, art. 234, art. 240 § 2, art. 253 § 1, art. 253a § 1, art. 270 § 1, art. 299b § 2).

Poprawnie przedstawiono istotę blankietowości norm karnoprawnych (s. 88-89) oraz problem przepisów blankietowych w świetle konstytucyjnej zasady określoności przepisów prawa represyjnego i potrzeby zachowania ochrony jednostki przed samowolą państwa (s. 90-94). W niezbędnym zakresie scharakteryzowano przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym oraz relacje pomiędzy postępowaniem podatkowym i postępowaniem karnoskarbowym. Autorka podkreśla, że specyfika spraw karnych skarbowych prowadzi do częstego sięgania do ustaleń z postępowania podatkowego na potrzeby prowadzonego postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, a nie do działań odwrotnych (s. 100). Jednocześnie wskazuje na możliwość sięgania w postępowaniu podatkowym po środki dowodowe zgromadzone w toku postępowania karnego lub karnego skarbowego (art. 181 Ordynacji podatkowej). Jak Doktorantka ocenia regulację wynikającą z art. 181 Ordynacji podatkowej, a w szczególności zmianę tego przepisu w 2006 r. i odstąpienie od wymogu „prawomocnie zakończonego” postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Oceny takiej wyraźnie zabrakło na stronie 101 rozprawy, ponieważ ograniczono się tylko do informacji o tej nowelizacji i przystąpiono od omówienia zachowań organów podatkowych z wykorzystaniem art. 70 Ordynacji podatkowej. Wymóg „prawomocnie zakończonego” postępowania karnego lub karnego skarbowego obowiązywał tylko w okresie od dnia 1

września 2005 r. do dnia 5 maja 2006 r. Projektodawca uznał, że „przedmiotowe rozwiązanie było nieuzasadnione i skutkowało wyłącznie ograniczeniami w zakresie możliwości wyjaśnienia stanu faktycznego, przedłużaniem czasu trwania postępowań podatkowych, niezrozumiałym różnicowaniem wiarygodności dowodów przeprowadzanych przez poszczególne organy”. Ponadto stwierdził, że „postępowanie administracyjne i karne są od siebie niezależne. Postępowanie podatkowe opiera się zaś m.in. na zasadzie swobodnej oceny dowodów, dokonywanej przez organy podatkowe, niezależnej od oceny materiału dowodowego dokonanej przez sąd, czy prokuratora” (por. druk nr 242 Sejmu RP V kadencji). Za pomocą jakich postanowień podatkowego postępowania dowodowego powinny być obecnie poddawane weryfikacji środki dowodowe zgromadzone w toku postępowania karnego lub karnego skarbowego, które nie zostały prawomocnie zakończone?

W rozdziałach trzecim rozprawy przedstawiono następstwa prawne nieujawnienia przedmiotu opodatkowania w prawie karnym skarbowym. Doktorantka szczegółowo, od strony przedmiotowej, zbadała znamiona określające czynność sprawczą tego deliktu karnoskarbowego polegającego na „nieujawnieniu przedmiotu opodatkowania” oraz „niezłożeniu deklaracji podatkowej”. Realizacja znamion czynu zabronionego następuje w momencie upływu terminu przewidzianego na dokonanie czynności ujawnienia lub złożenia (w tym przypadku niezbędne jest spowodowanie niebezpieczeństwa uszczuplenia należności publicznoprawnej). Na tle tej analizy formułuje postulat nowelizacji art. 54 k.k.s. (s. 117-119). Trafny jest postulat o potrzebie usunięcia z treści tego przepisu stwierdzenia dotyczącego „podstawy opodatkowania” (problem ten sygnalizowałem w innym kontekście w pierwszej części recenzji). Problemu tego nie rozwiąże się natomiast poprzez zastąpienie spójnika „lub” spójnikiem „i”, ponieważ zwrot „podstawa opodatkowania” w tym przepisie jest zbędny. Nieujawnienie przedmiotu opodatkowania skutkuje jednocześnie nieujawnieniem podstawy opodatkowania.

Autorka analizuje także znamiona strony podmiotowej czynu polegającego na uchylaniu się od opodatkowania oraz na oszustwie podatkowym. Na podstawie dorobku doktryny oraz judykatury konstruuje definicję oszustwa podatkowego (s. 138 i nast.). Na tle sposobu zredagowania treści przepisu art. 76 k.k.s., omawianego przez Doktorantkę (s. 140) można postawić pytanie o to, czy nie wymaga on korekty. Ustawodawca stanowi w § 1 tego artykułu o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy i wprowadzeniu w błąd właściwego organu skutkującym nienależnym zwrotem podatkowej należności publicznoprawnej, **w szczególności** podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym,

zwrotem nadpłaty lub jej zaliczeniem na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Czy jest potrzebne przykładowe (po zwrocie „w szczególności”) wyliczenie niektórych należności cywilnoprawnych, skoro określenie „podatkowa należność publicznoprawna” już obejmuje należności wyliczone przykładowo? Może właściwym rozwiązaniem byłoby wyliczenie wyczerpujące, a więc zawierające także zwroty podatku od czynności cywilnoprawnych, opłaty skarbowej, podatku od środków transportowych. Są to zatem możliwe trzy rozwiązania: pozostawienie tego przepisu w dotychczasowym brzmieniu, jego ograniczenie do uniwersalnego określenia „podatkowa należność publicznoprawna” lub zastosowanie kazuistycznego wyliczenia wszystkich możliwych stanów związanych ze zwrotem różnych danin publicznych. Które z tych rozwiązań byłoby najbardziej optymalne?

W rozdziale czwartym przedstawiono następstwa karnoskarbowe uchylania się od opodatkowania. Omówiono rodzaje kar, ich cele, a także sankcje administracyjne. Autorka trafnie dostrzega istotę problemu racjonalizacji represji karnej oraz odpowiedzialności karnoskarbowej w kontekście praw obywatelskich. Omówiono w związku z tym znaczenie czynnego żalu karnoskarbowego, w tym jego skuteczność prawną. Ponadto poddano analizie, w kontekście odpowiedzialności karnoskarbowej za przestępstwa podatkowe, znaczenie korekty deklaracji oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Autorka silnie podkreśla potrzebę istotnego różnicowania konsekwencji prawnych w przypadku naruszenia przez podatnika obowiązków o charakterze instrumentalnym (pomocniczym) oraz obowiązków o charakterze materialnym prowadzące do jego wzbogacenia się kosztem Skarbu Państwa. Ocenia, że aktualnie w fazie stanowienia oraz stosowania prawa zróżnicowanie to jest niedostateczne. Analizowany jest również problem zbiegu odpowiedzialności administracyjnej oraz karnoskarbowej.

W podsumowaniu (s. 179-187) sformułowano kilkanaście ocen i wniosków nawiązujących do rozważań prowadzonych w poszczególnych rozdziałach rozprawy. Doktorantka krytycznie oceniła odchodzenie od kryterium legalności, jako granicy wyznaczającej istotę „unikania opodatkowania” oraz „uchylania się od opodatkowania”. W związku z tym proponuje własne kryteria umożliwiające rozróżnienie tych pojęć. Podkreśla, że uchylanie się od opodatkowania jest nielegalne i niemoralne, natomiast unikanie opodatkowania jest niemoralne, ale mieści się w obszarze wyznaczonym przez przepisy prawa i nie jest zabronione przez prawo. Zjawisko unikania opodatkowania może być zatem ograniczane poprzez stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz za pomocą instrumentów polityki podatkowej (nie sprecyzowano jednak, jakie to mogą być instrumenty).

Autorka stwierdza, że obowiązki podatkowe nie są i nie mogą być etycznie neutralne. Kontynuując ten sposób rozumowania przyjmuje, że także obowiązki instrumentalne nie są etycznie neutralne (s. 180). Twierdzenie to uzasadnia tym, że wszyscy podlegający jurysdykcji państwa powinni solidarnie to państwo, jako dobro wspólne, utrzymywać. Przestępstwa podatkowe wymierzone w prawidłowość rozliczeń podatkowych są czynami niemoralnymi, ponieważ są działaniami nie tylko przeciwko państwu, ale również przeciwko innym podmiotom ponoszącym ciężary na rzecz państwa (dobra wspólnego).

Doktorantka uzasadnia również potrzebę nowelizacji art. 70 § 6 i 7 Ordynacji podatkowej i usunięcie z ich treści postanowień dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (s. 182). Ocenia, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego powinno być kwestią wtórną wobec wymiaru i wykonywania zobowiązań podatkowych, a odrębność sprawy podatkowej od sprawy karnej podważa zasadność utrzymywania w zakresie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych regulacji uzależniających przedawnienie od prowadzenia procedury karnoskarbowej.

Poprawna jest również argumentacja dotycząca zmian w art. 54 k.k.s. oraz art. 56 § 4 k.k.s. Doktorantka nie deklaruje jednak jednego rozwiązania lecz ostrożnie proponuje dwie wersje: pierwszą z pozostawieniem w treści przepisu określeń „przedmiot opodatkowania” i „podstawa opodatkowania” (istotą ma być spójnik „i”) oraz drugą wersję zakładającą pozostawienie tylko określenia „przedmiot opodatkowania”. Która z tych wersji jest zatem bliższa Doktorantce?

Autorka opowiada się ponadto za wzmocnieniem tzw. instytucji pomocowych adresowanych do podatnika, który mógłby zwrócić się do organu podatkowego z wnioskiem o sprawdzenie dokonanego przez niego wyliczenia podatku (s. 186). Zdaniem Doktorantki gwarantowałoby to większą ochronę podatnika przed nadmierną represyjnością karnoskarbową. Jak w tym kontekście można oceniać zawarte w preambule ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 ze zm.) następujące stwierdzenie „...w celu zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych...”? Czy określone roszczenia w tym zakresie nie przysługują już podatnikowi na podstawie art. 28 ust. 1 pkt 5, art. 28 ust. 3 oraz art. 29 ustawy o Krajowej Administracji Podatkowej? Przepisy te stanowią o zadaniach naczelnika urzędu skarbowego, w tym o „zapewnieniu obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych”. Wsparcie to obejmuje „działania polegające na

udzielaniu pomocy w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych, realizowane w szczególności przez centrum obsługi”.

Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* są poprawnie uzasadnione i nawiązują do przyjętych we wprowadzeniu rozprawy założeń badawczych. Doktorantka zrealizowała swoją koncepcję badawczą. Recenzowana rozprawa spełnia standardy dotyczące rozpraw doktorskich.

### III. Ocena selekcji i sposobu wykorzystania źródeł

Ustalenia w rozprawie zostały podbudowane warstwą doktrynalną. W całej pracy wykorzystano 220 pozycji literatury przedmiotu, w tym 12 pozycji literatury zagranicznej. Autorka wykorzystwała najważniejsze reprezentatywne pozycje literatury przedmiotu niezbędne do badania problematyki następstw prawnych nieujawnienia przedmiotu opodatkowania w aspektach podatkowoprawnym i karnoskarbowym. Poza Jej zainteresowaniem pozostało jednak kilka prac, które mogłyby wzbogacić katalog źródeł, np. A. Goetel, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jako instrument przeciwdziałania patologizacji w sferze finansów publicznych*, „Przegląd Policyjny” 2011, nr 1, s. 87-97; L. Miętkiewska, *Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 9-13; P. Pietrasz, *Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanego pochodzenia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3-4, s. 35-50; M. Słoma, *Wymiar podatku z tytułu przychodów nieujawnionych a postępowanie karne*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 1, s. 78-97; M. Szymała, *Ciężar dowodu w postępowaniu w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 1, s. 85-99.

W pracy znajdują się odesłania nie tylko do dorobku nauki prawa podatkowego oraz karnego skarbowego, ale również do prawa karnego i prawoznawstwa. Materiał normatywny, poddany analizie w rozprawie, obejmuje 29 aktów prawnych. Problemy związane ze stosowaniem przepisów regulujących następstwa prawne wynikające z nieujawnienia przedmiotu opodatkowania obrazują przywołane w pracy tezy orzeczeń sądowych (łącznie 49), w tym 17 orzeczeń TK, 3 orzeczenia TSUE, 18 orzeczeń SN, 9 orzeczeń sądów administracyjnych oraz 2 orzeczenia sądów powszechnych.

Rozważania prowadzone w rozprawie są właściwie dokumentowane przywoływaną literaturą przedmiotu, źródłami prawa oraz dorobkiem judykatury. W całej rozprawie

sporządzono 526 przypisów. Doktorantka ujawnia umiejętność konstruktywnego myślenia, zdolność do formułowania wyważonych ocen i wniosków, a także prowadzi polemikę z niektórymi przedstawicielami doktryny w sposób kulturalny. Potrafi także krytycznie analizować przepisy prawne.

W zakresie standardów formalnych dotyczących prac doktorskich Autorka w zasadzie je spełniła. Poprawnie są sporządzone odsyłacze i przypisy (zgodnie z zasadami interpunkcji przypisy powinny być zakończone kropką). Materiały wykorzystane w pracy uporządkowano w wykazach: literatury, aktów prawnych, orzeczeń (nie zamieszczono jednak informacji o miejscach opublikowania orzeczeń). Jak w każdej pracy, również w recenzowanej rozprawie pojawiają się drobne błędy edytorskie (tzw. literówki), ale są one nieliczne. W tekście rozprawy niekiedy są stosowane określenia lub zwroty, które nie powinny znaleźć się w pracy o charakterze naukowym, np. „prawo karne skarbowe reguluje walkę ...” (s. 6); „oszukiwanie fiskusa ...” (s. 10 i s. 180); „kosztem fiskusa ...” (s. 14); „kary kryminalne ...” (s. 174). Nie należy także stosować określenia „zapis” (np. na s. 9 lub s. 182) w odniesieniu do treści przepisów prawnych. Zapis można np. zamieścić w testamencie, natomiast dokonując oceny treści przepisów prawnych można użyć określenia „uregulowanie”.

We wprowadzeniu Autorka nie deklaruje, według jakiej daty przyjęła stan prawny. Niemniej jednak jest to co najmniej 2016 r., jak wynika ze strony tytułowej. W związku z tym wymagane jest uwzględnienie odpowiednio aktualnych urzędowych tekstów jednolitych aktów prawnych. W niektórych przypadkach niniejszy standard nie został zachowany, np. ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (w wykazie aktów podano tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., a były kolejne urzędowe teksty jednolite: z 2012 r. poz. 749 ze zm. oraz z 2015 r. poz. 613 ze zm.). Błędnie w tym wykazie podano miejsce publikacji tekstu jednolitego ustawy Ordynacja podatkowa (s. 201) wskazując Dz.U. z 2005 r. Nr 86, poz. 732 ze zm. (jest to miejsce publikacji ustawy z 22.04.2005 r. o postępowaniu wobec dłużników alimentacyjnych oraz zaliczce alimentacyjnej, która obowiązywała do 30.11.2008 r.). Z kolei tekst jednolity ustawy karnej skarbowej z 26.10.1971 r. był opublikowany w Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm., natomiast w pracy odwołano się do tekstu pierwotnego z Dz.U. z 1971 r. Nr 28, poz. 260 ze zm.

#### **IV. Konkluzja**

Recenzowana rozprawa doktorska jest poprawnie skonstruowana. W sposób przejrzysty i logicznie uzasadniony przedstawiono poszczególne kwestie związane z następstwami prawnymi wynikającymi z nieujawnienia przedmiotu opodatkowania

regulowanymi przepisami prawa podatkowego oraz karnego skarbowego. Wypowiedzi Autorki są komunikatywne, wywody dobrze uzasadnione umiejętnie dobranym materiałem normatywnym i poglądami przedstawicieli doktryny oraz dorobkiem judykatury. Właściwie są formułowane myśli i wnioski płynące z przeprowadzonych badań. Zamieszczone w podsumowaniu wnioski wynikają z treści rozprawy.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że rozprawa doktorska przygotowana przez Panią mgr Małgorzatę Kurzac stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Jej Autorka wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną z zakresu prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego. Doktorantka spełnia również trzecie kryterium wymienione 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 (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 882 ze zm.), a mianowicie wykazała się umiejętnościami samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr Małgorzaty Kurzac pt. *„Następstwa prawne nieujawnienia przedmiotu opodatkowania na gruncie prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego”* może być podstawą dopuszczenia do publicznej obrony, po spełnieniu przez Autorkę innych wymogów określonych prawem.



Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski