

Prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Małgorzaty Kurzac pt.

„Następstwa prawne nieujawnienia przedmiotu opodatkowania na gruncie prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego”

1. Ocena wyboru tematu rozprawy

Recenzowana rozprawa doktorska Pani mgr Małgorzaty Kurzac, opracowana pod kierunkiem prof. dr hab. H. Dzwonkowskiego poświęcona jest analizie skutków prawnych nieujawnienia przedmiotu opodatkowania na gruncie prawa podatkowego oraz prawa karno-skarbowego.

Nieujawnienie przedmiotu opodatkowania wywołuje negatywne konsekwencje nie tylko dla interesów fiskalnych budżetów publicznych, ale także dla innych podmiotów zobowiązanych do określonych świadczeń publicznych, narusza bowiem zasadę powszechności i równości opodatkowania. Jest to zatem zagadnienie ważne dla skutecznej egzekucji należności podatkowych i z tego względu należy pozytywnie ocenić wybór tematu pracy.

2. Ocena struktury pracy i zawartości merytorycznej.

Rozprawa składa się z czterech rozdziałów merytorycznych oraz podsumowania.

Rozdział I poświęcony został zagadnieniom nieujawnienia przedmiotu opodatkowania na gruncie prawa podatkowego. W rozdziale tym omówione zostały kwestie związane z przejawami unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania oraz oszustwa podatkowego. Autorka słusznie wskazuje na niedostateczne sprecyzowanie i rozróżnianie poszczególnych rodzajów działań

(bądź zaniechań) składających się na zjawisko unikania opodatkowania lub zjawisko uchylania się od opodatkowania. Podejmuje zatem próbę sformułowania kryteriów pozwalających na rozróżnienie pojęcia unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Są to rozważania właściwe kierunkowo, lecz mogą też rodzić pewien niedosyt związany z zadawalającą odpowiedzią na pytanie o to, czy w oparciu o nie wytyczyć można bardziej precyzyjnie granicę między tymi pojęciami. Pytanie to jest tym bardziej zasadne w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, której celem jest przeciwdziałanie redukcji w sposób sztuczny ciężaru podatkowego. Możliwość stosowania klauzuli wynika z tego, że unikanie opodatkowania narusza przedmiot, istotę i cel ustawy podatkowej i prowadzi do tego, że nie wszelkie działania będą uznawane za dopuszczalne. Nie mogę zatem w pełni zgodzić się z autorką, że unikanie opodatkowania, mimo, że jest działaniem niemoralnym, to jednak pozostaje w zgodzie z obowiązującymi przepisami (str. 45).

W rozdziale tym autorka omawia także następstwa prawne nieujawnienia opodatkowania na gruncie prawa podatkowego. Przywołuje w tym celu m.in. nadzwyczajne metody wymiaru zobowiązań podatkowych. Omawia je jednak dość skrótowo, koncentrując się na zobowiązaniach podatkowych związanych z uzyskanym dochodem, pomija natomiast inne rodzaje przedmiotu opodatkowania. Pomija przy tym w szczególności problematykę dochodów niemających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów i związanych z nimi konsekwencji prawno-podatkowych.

Wydaje się, że rozdział I wymagałby nieco lepszego usystematyzowania poruszanych zagadnień (np. zastanowienia wymaga czy pkt. 1.4 znajdujący się na końcu rozdziału I nie powinien znaleźć się nieco wcześniej). Ponadto na bardziej szczegółowe analizy zasługuje kwestia sankcji przewidzianych przez prawo podatkowe w przypadku nieujawniania przedmiotu opodatkowania.

Rozdział II dotyczy omówienia instrumentalnej roli prawa karnego skarbowego w egzekwowaniu obowiązków podatkowych. Autorka dość szeroko omówiła w

nim specyfikę tej dziedziny prawa, podkreślając jej autonomiczny charakter w stosunku do systemu prawa karnego oraz subsydiarność w stosunku do norm prawa podatkowego. Przedstawiła także ewoluującą regulację karno-skarbowych, zwłaszcza w odniesieniu do kwestii nieujawniania przedmiotu opodatkowania.

W rozdziale tym znalazły się także rozważania na temat relacji między postępowaniem podatkowym a postępowaniem karno-skarbowym. Autorka słusznie wskazuje, że postępowania te służą różnym celom (postępowanie podatkowe – wymierzeniu, zabezpieczeniu i wykonaniu zobowiązań podatkowych, zaś postępowanie karne – ustaleniu znamion czynu zabronionego, wymierzeniu i wykonaniu kary).

W rozdziale tym zawarto rozważania na temat ewentualnej autonomiczności procedury podatkowej w stosunku do procedury karnej.

Autorka stwierdza, iż zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami o postępowaniu podatkowym, organ podatkowy może posiłkować się materiałami zgromadzonymi w toku postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie czekając na prawomocne zakończenie postępowania karnego lub karnego skarbowego (str. 101 pracy). Warunek ten został uchylony ustawą z dnia 24 lutego 2006 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, która to ustawa nadała nowe brzmienie art. 181 Ordynacji podatkowej. Jak wskazano w pracy postępowanie podatkowe dotyczące wymiaru zobowiązania podatkowego może toczyć się niezależnie od postępowania karnoskarbowego i czerpać jednocześnie z jego ustaleń.

Dalej zauważono, że okoliczność wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe pozostaje bez wpływu na wykonanie zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji powinna pozostawać bez wpływu na kwestię przedawnienia tego zobowiązania (str. 102).

Nie można zgodzić się z zaprezentowanym poglądem. Wysuwana teza jest w istocie wewnętrznie sprzeczna. Obok poglądu o niezależnym i autonomicznym charakterze postępowania podatkowego i postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, w pracy znajduje się stwierdzenie o wykorzystywaniu w trakcie postępowania podatkowego, dowodów przeprowadzonych w trakcie procedury karnej (cyt. na str. 101 wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2007 r., sygn. akt FSK 176/07).

Już samo zestawienie powyższych twierdzeń zawartych w pracy dowodzi, iż postępowania te nie są całkowicie neutralne, a wynik postępowania dowodowego, z reguły bardziej szczegółowego w ramach postępowania karnego może mieć istotny wpływ na kształt postępowania podatkowego. Ponadto w wielu wypadkach dopiero prawomocny wyrok w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, stwierdza niewykonanie zobowiązania podatkowego. Również w przypadku, gdy postępowanie podatkowe w sprawie nie zostało wszczęte.

W tym kontekście zawieszenie biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe na zasadzie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wydaje się wręcz niezbędne.

Jak zauważa autorka, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe stanowi przesłankę wydłużenia okresu karalności na gruncie k.k.s. – art. 44 § 5 i art. 51 § 2 k.k.s. (str. 104 prawy). Wówczas postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może toczyć się bez obawy o przedawnienie. Jeśli w trakcie tego postępowania zostaną przeprowadzone dowody lub zostanie wydany prawomocny wyrok skazujący, wskazujący na niewykonanie zobowiązania podatkowego przez określone osoby, to w braku jednoczesnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia na gruncie prawa podatkowego, dochodziłoby niejednokrotnie do przedawnienia takich, stwierdzonych wyrokiem lub

przeprowadzonymi na gruncie postępowania karnoskarbowego dowodów, zobowiązań podatkowych.

Powstałby wówczas niczym nieuzasadniony dualizm odpowiedzialności – z tytułu prawa karnego skarbowego oraz z tytułu prawa podatkowego. Przy czym z uwagi na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, nie można byłoby obciążyć podatnika (sprawcę przestępstwa lub wykroczenia) obowiązkiem zapłaty zaległości podatkowej. Z oczywistych względów taki stan godziłby w zasady praworządności, tymczasem zawieszenie biegu terminu przedawnienia z art. 70 § 6 pkt 1 skutecznie zapobiega takim niekonsekwencjom. Warto w tym miejscu dodać, iż dolegliwości finansowe dla sprawcy przestępstwa lub wykroczenia na gruncie prawa podatkowego (odsetki od zaległości, ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku VAT) są niejednokrotnie bardziej uciążliwe niż na gruncie prawa karnego.

Nie przekonuje również argument o tym, że, jedno zdarzenie w postaci wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie powinno powodować równocześnie wydłużenia dwóch różnych terminów przedawnienia - przedawnienia karalności przestępstwa lub wykroczenia skarbowego oraz przedawnienia zobowiązania podatkowego, tak jak ma to miejsce w obecnym stanie prawnym w przypadku przesłanki uregulowanej w art. 70 §6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W tym miejscu wskazać należy, że podobna konstrukcja zachodzi na gruncie przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 3 Ordynacji podatkowej – wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Okoliczność wniesienia żądania do sądu powszechnego nie tylko zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ale stosowanie do postanowień art. 123 § 1 w zw. z art. 124 Kodeksu cywilnego przerywa bieg terminu przedawnienia na gruncie prawa cywilnego. Tymczasem przesłanka z art. 70 § 6 pkt 3 istniała już na gruncie

ustawy o zobowiązaniach podatkowych i nigdy nie budziła wątpliwości z uwagi na to jednoczesne wstrzymanie dwóch różnych terminów przedawnienia.

W kontekście nieprawidłowego funkcjonowania przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, autorka podnosi, iż wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2013 roku sygn. akt P 30/11 należy ocenić jako prawnie wadliwy z uwagi na m. in. przyczynienie się do utrwalenia złej praktyki stosowanej przez organy podatkowe, które masowo wszczynają postępowania karnoskarbowe po to, aby zawiesić bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednocześnie postawiono pytanie do kogo ma być skierowane zawiadomienie, o tym że toczy się postępowanie karnoskarbowe w sprawie a nie przeciwko osobie, gdy nie ma uzasadnionego podejrzenia, że przestępstwo popełniła konkretna osoba (art. 70c Ordynacji podatkowej). Jak wyjaśniono, w świetle art. 7 Ordynacji podatkowej, podatnik to osoba fizyczna podlegająca obowiązkowi podatkowemu, która jest znana z imienia i nazwiska, mająca istniejące, a nie hipotetyczne obowiązki podatkowe. Natomiast jeśli toczy się postępowanie *in rem*, to nie wiadomo przeciwko komu jest to postępowanie, a jeśli nie ma podatnika, to nie ma obowiązku podatkowego. Ostatecznie w pracy postawiono tezę, że dopóki zobowiązanie nie będzie znane nie może biec termin jego przedawnienia, a tym bardziej nie może być on zawieszony.

Nie sposób zgodzić się z tak postawioną tezą.

Gdyby przyjąć powyższy pogląd, to co najmniej część przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia należałoby wyeliminować, jako nie spełniających omawianego wymogu.

Większość przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia zawiesza przedawnienia wówczas, gdy nie wydana została jeszcze decyzja określająca zobowiązanie podatkowe, czyli gdy zobowiązanie nie jest znane.

Ma to miejsce w przypadku przesłanek, o których mowa w art. 70 § 6 pkt 3, 4 i 5, oraz przesłanek uregulowanych w art. 70a § 1 i 1a Ordynacji podatkowej.

Gdyby przyjąć zaprezentowaną w pracy restrykcyjną tezę o niemożności zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe nie jest znane, wszystkie wymienione powyżej przesłanki zawieszenia byłyby wadliwie skonstruowane.

W tym miejscu należy podnieść, że zobowiązanie podatkowe powstające z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej) istnieje niezależnie od wydania decyzji określającej to zobowiązanie, która to decyzja ma charakter wyłącznie deklaratoryjny. Zobowiązanie takie powstaje z mocy prawa. Nawet jeśli na danym etapie istnienie oraz wysokość takiego zobowiązania nie zostały ujawnione (nie są znane), nie znaczy to, że zobowiązanie nie istnieje. Gdyby samo ujawnienie warunkowało bieg terminu przedawnienia, to rozpoczęcie biegu terminu musiałoby się rozpoczynać z momentem jego ujawnienia, a tak z nie jest, gdyż bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej). Z samej konstrukcji źródła powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa wynika, iż bieg terminu przedawnienia takiego zobowiązania może ulec zawieszeniu, gdy samo zobowiązanie nie zostało jeszcze ujawnione. Inna sprawa to trudności związane z ustaleniem osoby podatnika na etapie zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej. Tak czy inaczej w przypadku, gdy podatnik nie zostanie poinformowany przed upływem 5 letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zawieszenie nie będzie wobec niego skuteczne, co wynika z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej. Prawa podatnika zostały zatem należycie zabezpieczone na skutek zderzenia wskazań wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2013 roku P 30/11.

Rozdział III dotyczy omówienia szczegółowego kwestii nieujawnienia przedmiotu opodatkowania w prawie karnym skarbowym. Głównym celem norm prawnokarnych określających, które działania stanowią przestępstwo lub wykroczenie skarbowe jest ochrona interesów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Autorka szczegółowo omawia elementy struktury, zarówno o charakterze przedmiotowym, jak i podmiotowym przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego, a także znamiona określające czynność sprawczą. W pracy autorka poddała analizie relacje zachodzące między pojęciem „uchylanie się od opodatkowania” i „oszustwo podatkowe”. Autorka w wyniku szczegółowej analizy treści art. 54 i 56 k.k.s. formułuje własne propozycje *de lege ferenda*. W pracy sformułowano dwie propozycje. W pierwszej – akcent położono na koniunkcję występującą między przedmiotem i podstawą opodatkowania, w drugiej zaś – sugeruje się rezygnację z ujęcia w przepisach podstawy opodatkowania z uwagi na przeprowadzone wcześniej wywody z których wynika, że podstawa jest immanentną cechą przedmiotu opodatkowania. Nie jest w pełni jasne za którą koncepcją opowiada się, zwłaszcza w świetle poprzednich wywodów, autorka rozprawy.

3. Ocena tezy badawczej i wniosków końcowych.

Interesującym wątkiem poruszonym w rozdziale III jest kwestia pojęcia prawdy w zakresie ujawnienia przez podatnika rzeczywistych zdarzeń skutkujących opodatkowaniem i w tym kontekście rozważania możliwości zastosowania rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Są one jednak zbyt skrótowe i nie wyjaśniają w pełni stanowiska autorki w tym zakresie.

Ostatni, IV rozdział rozprawy dotyczy następstw karnoskarbowych uchylania się od opodatkowania. Autorka koncentruje się na analizie kar oraz problematyce instytucji służących zaniechaniu ukarania sprawcy. W rozdziale tym znajdują się także rozważania poświęcone kwestiom odpowiedzialności

karnoskarbowej w kontekście praw obywatelskich. Nie jest jednak w pełni jasne z jakimi prawami obywatelskimi autorka rozprawy konfrontuje regulacje dotyczące odpowiedzialności za nieujawnienie przedmiotu opodatkowania.

Interesujące są natomiast propozycje dotyczące wprowadzenia do prawa podatkowego dodatkowych instytucji pomocowych, polegających na stworzeniu podatnikowi możliwości zwrócenia się do właściwego organu z wnioskiem o sprawdzenie dokonanego wyliczenia należnej kwoty podatku.

Dyskusyjne jest wprowadzić to, w jakim stopniu stanowiłoby to obciążenie dodatkowymi czynnościami aparatu skarbowego i stanowiłoby w pewnym sensie instytucję konkurencyjną w stosunku do indywidualnych interpretacji podatkowych (które, jak wiadomo, także są oceniane bardzo krytycznie z różnych punktów widzenia). Nie jest także jasne w jaki sposób miałyby one zapobiegać oszustwom podatkowym związanym z nieujawnieniem przedmiotu opodatkowania.

Ogólna ocena struktury pracy jest pozytywna, choć należy zwrócić uwagę, że niektóre zagadnienia, istotne dla całości rozważań, potraktowane zostały zbyt skrótowo (np. dotyczące nadzwyczajnych metod wymiaru zobowiązań podatkowych), inne zaś – zbyt obszernie (np. opis genezy prawa karnoskarbowego).

4. Ocena przyjętej metody badawczej oraz strony formalnej rozprawy.

Recenzowana praca ma charakter rozważań teoretycznych, ponadto wykorzystuje metodę dogmatyczną do analizy obowiązujących regulacji prawnych. W pracy wykorzystano także dorobek orzecniczy Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz sądów administracyjnych. W bardzo niewielkim stopniu posłużono się metodą prawnoporównawczą. Praca nie zawiera także odniesień do praktyki orzecniczej w sprawach karnoskarbowych.

Strona formalna pracy nie budzi większych zastrzeżeń, choć niekiedy autorka posługuje się zwrotami niejasnymi lub nadmiernie uproszczonymi (np. na str. 19 pojawia się określenie współczesnego państwa jako państwa podatkowego). W rozprawie wykorzystano właściwie dobraną literaturę przedmiotu. Doktorantka wykazała się umiejętnością analizy teoretyczno i dogmatyczno-prawnej.

Praca stanowi rozwiązanie zagadnienia naukowego, autorka nie tylko dokonała analizy prezentowanych zagadnień, lecz także przedstawiła własne, autorskie propozycje regulacji *de lege ferenda*.

Rozprawa może zatem, zgodnie z art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2013 r. o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. nr 65, poz. 595, z późn. zm.) stanowić podstawę do dopuszczenia do publicznej obrony, spełnia bowiem ustawowe wymogi stawiane rozprawom doktorskim.

