

prof.dr hab.Stanisław Hoca

Akademia Nauk Stosowanych w Bielsku-Białej

R E C E N Z J A

rozprawy doktorskiej mgr Pawła Tomanka pt."Przestępstwo firmanctwa".
Warszawa 2023,ss.331.

I. Uwagi ogólne

1. Autor w swoich rozważaniach podjął temat z zakresu prawa karnego skarbowego, stosunkowo rzadko poruszany w doktrynie. Tytuł rozprawy został sformułowany prawidłowo, a zawarte w rozprawie treści merytoryczne odpowiadają w pełni jej tematowi. Ujęcie tematu przez autora zasługuje na uwagę i wnikliwe przestudiowanie, mając także na względzie przygotowanie zawodowe autora.

2. Rozprawa składa się ze spisu treści, streszczenia, wykazu skrótów, wstępu oraz ośmiu rozdziałów merytorycznych, zakończenia, bibliografii.

3. Ważną częścią każdej rozprawy doktorskiej powinien być wstęp, autor opracował taki wstęp /s.27-50/, który autentycznie wprowadza w treści merytoryczne. Wyjaśnia, że jego rozważania będą dotyczyć prawa karnego skarbowego i prawa skarbowego, a także niektórych przestępstw stypizowanych w kodeksie karnym. Wyjaśnia przy tym ujęcie tytułu jako przestępstwa firmanctwa, a nie przestępstwa skarbowego firmanctwa /s.27/. Zakres chronologiczny pracy jest obszerny, obejmuje okres od 1918 r. do czasów współczesnych, jest więc bardzo szeroki. Autor podkreśla, że celem badawczym pracy jest próba oceny funkcjonowania w obiegu społecznym przepisów art. 55 kodeksu karnego skarbowego i art.113 ordynacji podatkowej z uwzględnieniem zasady swobody przedsiębiorczości UE, oraz istniejących pomiędzy nimi zależności /s.28/. Natomiast zagadnieniem badawczym jest zasadność utrzymania przestępności firmanctwa w kodeksie karnym skarbowym /s.28/. Zwraca przy tym uwagę-zasadnie na ważność podjętej tematyki dla doktryny, wobec jej szczupłości /s.29/. Teza pracy sprowadza się do twierdzenia, że utrzymanie kryminalizacji firmanctwa w kodeksie karnym skarbowym-art.55 nie było uzasadnione, ze względu na zbyt łatwą akceptację zastanego zakresu kryminalizacji /s.30/. Tezę rozprawy szeroko uzasadnia, wykorzystując w tym względzie dobrą znajomość literatury przedmiotu.

Przedstawionej tezie rozprawy towarzyszą trzy hipotezy badawcze /s.34 in./, które są interesujące i zasługują na uwagę.

Autor jako podstawową metodę badawczą uznał analizę dogmatyczno-prawną ze szczegółowym uzasadnieniem, w wąskim zakresie wykorzystuje metodę historyczno-prawną, a także metodę studium przypadku w odniesieniu do wybranych orzeczeń sądów brytyjskich i amerykańskich /s.38/. Można więc przyjąć, że przygotowanie metodologiczne doktoranta jest prawidłowe, niebudzące zastrzeżeń. Autor zwraca uwagę na bogate źródła, które wykorzystuje, w tym literaturę, orzecznictwo sądów.

II. Uwagi szczegółowe

1. W rozdziale I autor zajmuje się polskim prawem karnym skarbowym w okresie międzywojennym /s.51-70/, bez struktury wewnętrznej rozdziału.

Rozważania mają przede wszystkim charakter historyczny, świadczą o dobrej znajomości genezy polskiego prawa karnego skarbowego w okresie II RP.

Zwraca uwagę, że autor bardzo wnikliwie analizuje ustawę karnoskarbową z 1926 r. Zauważa przy tym, że pełna unifikacja prawa karnego skarbowego oraz właściwości polskich organów skarbowych w II RP nie została ukończona /s.66/. Autor uważa, że firmanctwo w II RP rozpoznawano w realiach gospodarki wolnorynkowej jako specyficzny rodzaj oszustwa skarbowego, związany głównie z działalnością przedsiębiorstw, z próbami obchodzenia konstrukcji przedwojennych przepisów o podatku przemysłowym /s.69/.

2. W rozdziale II autor zajmuje się ewolucją polskiego prawa karnego skarbowego po 1945 r. /s.71-89/, nadal bez struktury wewnętrznej rozdziału. Swoje wywody autor rozpoczyna od analizy dekretu Rządu z mocą ustawy z dnia 11 kwietnia 1947 r. - Prawo karne skarbowe /s.71 in./. Szeroko wykorzystuje literaturę przedmiotu oraz akty prawne. Analizuje także kolejne akty prawne z zakresu prawa skarbowego. Autor uważa, że analiza konstrukcji podatkowych była pomocna dla wykazania, że elementy konstrukcyjne podatku obrotowego /kwalitatywne i kwantytatywne/ stały u podstaw dopuszczenia się firmanctwa /s.81/. Stoi przy tym na stanowisku, że kryminalizacja firmanctwa w realiach gospodarki socjalistycznej, była pochodną przesłanek innych niż wyłącznie podatkowe, miały one charakter instrumentalny, służący wdrożeniu

i utrzymywaniu dogmatu o wyższości jednostek gospodarki uspołecznionej /s. 82/.

3. W rozdziale III Autor zajmuje się zagadnieniem pod tytułem: Przestępstwo firmanctwa uwagi wprowadzające /s.90-93/, bez struktury wewnętrznej. Są to bardzo związane rozważania, mam wątpliwości czy powinny one stanowić samodzielny rozdział? Autor na podstawie ustawodawstwa i literatury analizuje znamiona przestępstwa firmanctwa /art.55 k.k.s./.

4. W rozdziale IV autor zajmuje się firmanctwem na gruncie języków: etnicznego, prawnego i prawniczego /s.94-132/, już z podziałem wewnętrznym rozdziału. Autor w swoich rozważaniach wychodzi z założenia, że pojęcia: firmanctwo, firmujący, firmowany, firmant, nie mają na gruncie powołanych ustaw /k.k.s. i op.p./ definicji legalnych, gdyż ustawodawca pojęć tych nie używa /s.94/. Dlatego też w pierwszej kolejności podejmuje zagadnienie języka etnicznego /s.94 in./, szeroko posługując się literaturą odnoszącą się do słowników, wykazuje przy tym jej bardzo dobrą znajomość. Następnie przechodzi do analizy języka prawniczego w aspektach historycznych /s.97 in./. Odwołuje się także do literatury, ustawodawstwa z II RP oraz orzecznictwa sądowego. Wiele miejsca w swoich rozważaniach autor poświęca państwowemu podatkowi przemysłowemu, który był w II RP przedmiotem sporów rozpoznawanych przez sądy pomiędzy podatnikami a administracją skarbową /s.104 in./. Odnosi się także do analizy orzecznictwa opartego o postanowienia karne u.o.p.p.p. pod kątem ewentualnej karalności firmanctwa. Niejako przy okazji dokonanej analizy podejmuje polemikę z poglądem D.Zalewskiego /s. 110/. Autor podkreśla, że z jego rozważań historycznych wynika, że pierwsza ustawowa definicja firmanctwa w polskim prawie karnym skarbowym, zbliżona do brzmienia art.55 § 1 k.k.s. zaczęła obowiązywać 1 lipca 1960 r., natomiast w prawie skarbowym zdefiniowano ją w przepisach obowiązujących od 13 grudnia 1960 r. /s.112/. Autor uważa, że w ujęciu przeprowadzonych przez niego rozważań nie udało się ustalić normy przewidującej explicite odpowiedzialności karnej skarbowej firmowanego /firmującego się/ w oparciu o opisane na gruncie języka naturalnego znamiona firmanctwa ani w przepi-

4
sach analizowanych ustaw /s.113/. Termin firmanctwo nie występował w literaturze międzywojennej. Autor następnie odnosi się do języka prawniczego-aspektów współczesnych /s.117 in./, przy bardzo szerokim odwołaniu się do literatury przedmiotu. Autor odwołuje się także do orzecznictwa sądowego wydawanego po wejściu w życie k.k.s., stwierdzając, że we większości analizowanych judykatów składy orzekające uznawały za firmanta osobę używającą imienia i nazwiska, nazwy, firmy, a nie podatnika działającego "pod przykryciem", przyjmując tym samym "tradycyjne" rozumienia firmanta /s.120/. .
Niejako przy okazji autor zauważa, że pojęcie "firmanta" nie było przedmiotem jakichkolwiek rozbieżności w sprawach dotyczących wyłudzeń VAT w ramach tzw. przestępstw karuzelowych, także tych zawisłych przed TS /s.121/.
Z analiz autora wynika, że w doktrynie i polskim orzecznictwie, prawie karnym skarbowym i administracyjnym brak zgody, co do tego, kim jest firmant, gdyby uznać, że do języka prawniczego stosować należy te same dyrektywy, co do języka prawnego, np. sięgając do Zasad Techniki Prawodawczej /s.122/.
Jednocześnie autor zauważa, że termin firmanctwo używany jest w dwóch różnych znaczeniach: na gruncie k.k.s. i ordynacji podatkowej, to w rozprawie odwołanie do k.k.s. jest decydujące /s.123/. Autor analizuje następnie odpowiedzialność posiłkową w k.k.s. a firmanctwo /s.125 in./.
Ostatnią kwestią w tym rozdziale jest odniesienie się do odpowiedzialności za firmanctwo w ordynacji podatkowej /s.131 in./.

5. W rozdziale V autor analizuje przedmiot ochrony /s.133-150/, bez struktury wewnętrznej rozdziału. Są to rozważania ważne, wnikliwe, a przy tym przydatne dla głównego wątku rozprawy. Zdaniem autora ustawodawca kryminalizuje firmanctwo nie tylko w odniesieniu do uchylania się od "klastycznych" podatków, nakładanych w oparciu o ustawy, a także w wypadku uszczuplenia niepodatkowych należności budżetowych /s.140/. Odwołuje się następnie do poglądów innych autorów, które akceptuje. Zdaniem autora większość autorów opisując przedmiot ochrony firmanctwa zdaje się łączyć dwa elementy, to jest atak na mienie, jak i naruszenie rękojmi wiary publicznej /s.144/.
Autor podejmuje próby przedstawienia własnej definicji przedmiotu ochrony normy prawnej art.55 k.k.s./s.146/..

6. W rozdziale VI autor zajmuje się stroną przedmiotową /s.151-185/, uwzględniając strukturę wewnętrzną rozdziału. Rozważania rozpoczyna od uwag odnoszących się do znamion określających czynność sprawczą /s.151 in./. Analizuje poglądy doktryny oraz orzecznictwo sądowe, także krytycznie. Na uwagę zasługują odniesienia autora do praktyki i regulacji międzynarodowych, w tym unijnych /s.159 in./. Następną kwestią, której autor poświęca swoją uwagę jest skutek, gdyż firmanctwo ma charakter materialny /s.173 in./. Kolejno autor zajmuje się przedmiotem bezpośredniego działania /s.177 in./. Zwraca uwagę na konieczność dokonania pogłębionej analizy zatajenia prowadzonej działalności gospodarczej na własny rachunek na podstawie ustawy- Prawo przedsiębiorców /s.178 in./.

7. W rozdziale VII autor zajmuje się stroną podmiotową /s.186-249/, wprowadzając już strukturę wewnętrzną rozdziału. Podkreśla on, że podmiotem odpowiedzialności karnoskarbowej za firmanctwo, jest co do zasady osoba fizyczna oraz w ramach wyjątku od tej zasady podmiotami takiej odpowiedzialności mogą być również tzw. podmioty kolektywne, tj. osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej /s.186/. Na potrzeby dalszych wywodów autor przyjmuje, że podmiotem czynu zabronionego jest podatnik prowadzący działalność gospodarczą na własny rachunek /s.187/. Uważa, że cecha ta indywidualizuje podmiot czynu zabronionego, ale tym samym pojawia się wątpliwość, do osób, które działalności gospodarczej nie prowadzą, a są udziałowcami np. podmiotu fasadowego, mając także na uwadze wątpliwości co do definicji działalności gospodarczej z ordynacji podatkowej. Następnie autor zajmuje się podmiotem odpowiedzialnym za czyn zabroniony "jako sprawca" /s.190 in./. Szeroko posiłkuje się poglądami doktryny, z którymi niekiedy polemizuje. Analizuje także znamiona strony podmiotowej /s.195 in./. Kolejnym zagadnieniem, którym szerzej zajmuje się autor jest sprawstwo w k.k.s. a koncepcja "działania za kogoś" /s.197 in./. Autor zauważa, że niezależnie od kwestii dogmatycznych, będących ideą rozprawy niezbędna jest refleksja dotycząca zagadnień praktyki stosowania rozwiązań odpowiedzialności zastępczej, powołuje się na rozwiązania brytyjskie i

amerykańskie /s.198 in./,wykazując ich bardzo dobrą znajomość. Jako ilustracja odwołuje się do perspektywy wybranych krajów europejskich /s.226 in./. Odwołuje się także do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione /s.240 in./.Szkoda tylko,że autor nie odniósł się do monografii D.Gruszeckiej pt."Organizacja gospodarcza jako podmiot odpowiedzialności karnej".Warszawa 2023,którą wymienia w wykazie.

8. W rozdziale VIII autor zajmuje się problemem kryminalizacji firmanctwa /s.250-265/,bez struktury wewnętrznej rozdziału.

W swoich rozważaniach w bardzo szerokim zakresie wykorzystuje poglądy L.Gardockiego zaprezentowane w monografii z 1990 r.,uznając je za wysoce inspirujące,co ma oczywiście wpływ na jakość także jego rozważań. Krytycznie odnosi się do surowości karania firmanctwa po 4 stycznia 1989 r. /tzw.ustawa Wilczka/ utrzymana w k.k.s. poprzez "zaakceptowanie zastanego zakresu penalizacji",co ocenia krytycznie /s.253/. Uważa,że postulowane uchylenie art.55 k.k.s. nie może być utożsamiane z całkowitym wyłączeniem tego typu czynu z kręgu przestępstw /dekryminalizacja/. jednak nie w zakresie specyficznego dla firmanctwa modus operandi,które w szczególności od 1 maja 2004 r. należy uznać za dopuszczalne,w przeciwieństwie do narażenia podatku na uszczuplenie /s.255/. Stwierdza przy tym,powołując się na pogląd L.Gardockiego,że realizacja postulowanego uchylenia art.55 k.k.s. i zmniejszenie liczby przepisów nie oznacza automatycznie dekryminalizacji/s.256/. W swoich rozważaniach wielokrotnie odwołuje się autor do projektu dyrektywy ATAD3,który omawia i analizuje. Następnie stwierdza on,że bez opracowania L.Gardockiego postawienie tezy i hipotezy pracy,oraz ich weryfikacja nie byłaby możliwa /s.265/.

9. Pracę zamyka w warstwie merytorycznej zakończenie /s. 266-284/.

Jest ono rozbudowane i nieco chaotyczne,zawierające powtórzenia wielu kwestii szczegółowych. Aktualne są odniesienia do regulacji unijnych, w których autor porusza się swobodnie.Jego zdaniem w pracy podjęto próbę weryfikacji,dominującej w literaturze przedmiotu tezy,że na gruncie prawa karnego skarbowego firmanctwo to wyłącznie bądź przede wszystkim uchylanie się od progresywnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych

do której to daniny odwołuje się większość autorów z wyłączeniem A. Bartosiewicza i R. Kubackiego to jest w związku z kumulacją źródeł przychodów, bądź dla uniknięcia tzw. efektu skali podatkowej. Autor podjął również próbę oceny, czy firmanctwo może prowadzić do narażania na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług, w tym ostatnim wypadku w ograniczonym zakresie, ze względu na złożoność problematyki tzw. przestępstw karuzelowych oraz hipotezy, co do możliwości wystąpienia firmanctwa dla uchylenia się od podatku od czynności cywilnoprawnych. Natomiast-jak podkreśla-w pracy pominięto analizę przyczyn firmanctwa spoza zakresu prawa podatkowego /s.277/. Niektóre rozważania mogą budzić uwagi krytyczne, np. cytowane opracowania /s.278/-trafne, ale nie wiadomo co autor chciał osiągnąć, brakuje jego stanowiska. Stąd mój niedosyt. Autor podkreśla, że podjęta przez niego analiza przestępstwa firmanctwa według stanu prawnego na 30 września 2023 r. jest próbą dogmatycznej analizy węzłowych problemów prawa skarbowego w szczególności podatkowego i ewentualnego nadużycia, w konsekwencji zaś rozpoznawania przesłanek materialnych i formalnych stosowania norm prawa karnego skarbowego, w tym próby dokonania rzetelnego rozróżnienia w odniesieniu do firmanctwa-pomiędzy "unikaniem opodatkowania", a przeciwnym mu i penalizowanym "uchylaniem się od opodatkowania" /s.281/. Kończąc swoje wywody autor przyłącza się do poglądu I. Sepioło-Jankowskiej podkreślając przy tym, że przykładem przepisu wypełniającego lukę niedoskonałego systemu skarbowego jest przepis karyzujący przestępstwa firmanctwa /s.284/. Zabrakło mi w rozważaniach autora odniesienia, chociażby wycinkowo do praktyki ścigania firmanctwa, np. dane statystyczne.

10. Praca zawiera bogatą bibliografię, w tym akty prawne UE, polskie akty normatywne, orzeczenia TS, orzeczenia SN, orzeczenia NSA, wyroki WSA, materiały i dokumenty, komentarze /niealfabetycznie/, literatura obca i polska. Zwraca uwagę, co jest dopuszczalne, że tylko część literatury wymienionej w wykazie została wykorzystana w tekście rozprawy, należało to jednak wyjaśnić

III. Uwagi końcowe

1.. Autor podjął się niezwykle ambitnego i trudnego zadania, które wykonał prawidłowo. W wartwie merytorycznej problematyki firmantwa porusza się niezwykle swobodnie. W zakończeniu zabrakło wyraźnego odniesienia do tezy rozprawy i hipotez. Recenzent odczuwa więc pewien niedosyt, zakończenie jest zbyt obszerne, zamiast np. punktowego.

2. Autor polemizuje niekiedy z innymi autorami, prezentuje własne stanowisko nie zawsze jednak w sposób jasny i zrozumiały. Niektóre fragmenty rozprawy zawierają zbędne powtórzenia, wprowadzając pewien chaos.

3. Język rozprawy jest w zasadzie zrozumiały, ale w niektórych partiach trudny, specjalistyczny, ze względu na odniesienia do szczegółowej tematyki prawa skarbowego, podatkowego, regulacji unijnych czy common law.

Stosunkowo nieliczne literówki, np.: s.33- art.353¹, PiP z. a nie nr, przypis 130, przypis 183-brak numeru strony, przypis 238 in. R.Lemkin?, przypis 260-Harman czy Hartman?, przypis 299-RPEiS?, przypis 580-kodeks, przypis 626-czy aktualne dane?, przypis 724-Ogiegło, s.239-Weigend, s.315-Dzwonkowski H., s.316- Choduń, s.318- L.Gardocki, 2023.

4. Rozprawa doktorska ma charakter twórczy, świadczy o wysokim stopniu wiedzy merytorycznej autora, który chciał przekazać ją aż w nadmiarze. Jeżeli byłby zainteresowany publikacją rozprawy, do czego zachęcam, to nie-będne byłyby skróty, ale to sugestia. Rozprawa zawiera w sobie znaczny-co należy podkreślić-kadunek krytycznej analizy i samodzielności autora. Jest to niewątpliwie rozprawa interesująca, pożyteczna, a przy tym oddająca zainteresowania osobiste i zawodowe autora..

5. Recenzowana rozprawa doktorska mgr Pawła Trojanka spełnia wymogi, o których stanowi 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 /Dz.U.z 2017 r.,poz.1789/, w związku z art.179 ust.1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r.-Przepisy wprowadzające ustawę-Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce /Dz.U.poz.1669 ze zm./. Tym samym może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim.

Warszawa 13.02.2024 r.

Stanisław Hoc

