

Prof. dr hab. Mirosława Melezini
Akademia Nauk Stosowanych w Łomży
Wydział Nauk Społecznych i Humanistycznych
Zakład Prawa

Recenzja

**rozprawy doktorskiej mgr Magdaleny Koldys
pt. „Przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie
podatku od towarów i usług”, Białystok 2022, ss. 373**

1. Przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr Magdaleny Koldys to obszerne, liczące 373 strony opracowanie, zawierające 301 stron tekstu merytorycznego, którego przedmiotem jest przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, uregulowane w art. 76 kodeksu karnego skarbowego.

Wybór tematu rozprawy należy ocenić jako trafny i to zarówno z uwagi na rangę zagadnienia, którego dotyczy, jak również jego aktualność i znaczenie społeczne. Doniosłość i aktualność zagadnienia związanego z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT wiąże się z eskalacją w ostatnich latach procederu wyłudzeń zwrotu podatku VAT, co stało się przedmiotem baczniejszej uwagi zarówno ze strony teoretyków prawa, jak i praktyków. Jak wskazuje Autorka w zakończeniu pracy „Z danych za 2019r. opublikowanych przez Komisję Europejską wynika, że z powodu tzw. luki vatowskiej państwa członkowskie straciły łącznie 134 mld. Euro, zaś Polska – 5,3 mld. Euro” (s. 300). To pokazuje, jak ogromne straty ponosi Skarb Państwa w wyniku działań przestępczych, przy jednocześnie stosunkowo niskiej wykrywalności osób zajmujących się omawianym procederem i bardzo niskiej, wręcz marginalnej liczbie skazań za przestępstwo z art. 76 k.k.s., wynoszącej w 2018r. 95 skazań (w tym 46 z art. 76§1 k.k.s. i 50 skazań z art. 76§2 k.k.s. dotyczącego małej wartości kwoty narażonej na nienależny zwrot podatku). Jest to zatem materia, w odniesieniu do której w pełni uzasadniona jest pogłębiona analiza i spojrzenie na problematykę nie tylko z punktu widzenia teoretycznego, ale także praktycznego.

Za trafnością wyboru tematu rozprawy przemawia także brak w najnowszym polskim

piśmiennictwie karnistycznym monograficznego opracowania ukazującego problematykę oszustwa podatkowego w ujęciu dogmatycznym i w wymiarze praktycznym. Oczywiście w literaturze mamy liczne wartościowe opracowania w postaci studiów, artykułów czy o charakterze komentarzy do regulacji kodeksu karnego skarbowego, mają one jednak charakter przyczynkarski i dotyczą problemu w sposób punktowy. W rezultacie nie wypełniają w pełni różnych aspektów rozległej problematyki wyłudzenia zwrotu podatku VAT. Trzeba podkreślić, że w rozprawie wyraźnie zaznaczają się obszerne wątki o charakterze kryminalnopolitycznym, a ich analiza obejmuje znaczącą i ważną część rozprawy (około 100 stron), ukazującą aspekty praktyczne obowiązujących regulacji oraz opinie praktyków w przedmiocie przestępstwa oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług. Toteż odnosząc się do tytułu rozprawy, wydaje się, że Autorka mogła zaakcentować w nim zawartość teoretyczną i praktyczną badanej problematyki, która w aspekcie kryminalnopolitycznym dostarcza ciekawych i niekiedy nowych spostrzeżeń na temat poruszanych zagadnień.

2. Deklarowanym przez Autorkę głównym celem rozprawy jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy „obecnie stosowane regulacje dotyczące przestępstwa wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT, opisane w art. 76 k.k.s., są w obecnym stanie rozwoju ekonomicznego, technologicznego jak i prawnego wystarczające w kontekście zwalczania tego rodzaju przestępczości” (s. 7). Po lekturze recenzowanej rozprawy należy stwierdzić, że Autorce udało się ten cel zrealizować. W *Zakończeniu* pracy Autorka pozytywnie oceniła kształt prawny regulacji art. 76 k.k.s. Zawarła też następującą odpowiedź: „Treść przepisu, zarówno w kwestii ustawowych znamion czy też wymiaru sankcji karnej w odniesieniu do obecnego stanu zorganizowanej przestępczości gospodarczej nie wywołuje dysonansu, czy też znaczącego rozdzwiewku /.../ brak jest obecnie kwestii, które wymagałyby uwagi czy też zdecydowanej reakcji po stronie ustawodawcy, czy też wymagałyby postulatów *de lege ferenda*” (s. 305-306). Należy dodać, że Autorka we *Wstępie* sformułowała ponadto cele szczegółowe zasadniczo odpowiadające problemom podnoszonym w poszczególnych rozdziałach, które umożliwiły analizę licznych wątków pobocznych, wykorzystanych następnie w sformułowaniu podsumowania rozprawy. Natomiast zabrakło we *Wstępie* sformułowania hipotezy badawczej, która uwzględniałaby aspekty teoretyczne i praktyczne rozprawy i która następnie podlegałaby weryfikacji. Z niewiadomych powodów Autorka wadliwie określiła jako hipotezę badawczą wniosek wynikający z przeprowadzonej całościowej analizy, zamieszczony w ostatnim zdaniu treści rozprawy (s. 306). Tymczasem hipotezę badawczą należało sformułować we *Wstępie* rozprawy.

3. Autorka w realizacji zamierzeń badawczych – stosownie do potrzeb i wieloaspektowości problemu naukowego, który przyjęła za przedmiot analizy – zastosowała różne metody analizy

naukowej. W części teoretycznej pracy posłużyła się metodą dogmatyczną, tj. analizą tekstu prawnego, wypowiedzi przedstawicieli doktryny oraz judykatury. W części empirycznej pracy posłużyła się metodą badań statystycznych oraz sondażem diagnostycznym w ramach badań ankietowych. Dodatkowo, w niektórych wątkach tematycznych, wykorzystwała także metodę historyczną i porównawczą. Dobór tych metod jest właściwy i dobrze świadczy o umiejętnościach badawczych Doktorantki.

Pozytywnie należy też ocenić warsztat naukowy Doktorantki. Dokonany przez Autorkę wybór materiałów źródłowych i publikacji świadczy o dobrej orientacji w piśmiennictwie, istotnym z punktu widzenia problematyki, której poświęcona jest recenzowana rozprawa. Spis literatury jest bardzo obszerny, został ujęty od str. 307 do str. 321. Do tego dochodzą akty prawa polskiego oraz akty prawa międzynarodowego powołane w pracy (s. 325-329), bogate orzecznictwo (s. 329-337) oraz źródła internetowe (s. 322-324). Lektura recenzowanej rozprawy pozwala uznać, że Doktorantka porusza się w zebranych przez siebie materiale źródłowym z pełną swobodą, ze znajomością poruszanej problematyki.

Na generalnie pozytywną ocenę zasługuje dbałość Doktorantki o przypisy w warstwie redakcyjnej.

Jeśli chodzi o język rozprawy, to należy stwierdzić, że wywód jest klarowny i zrozumiały, ale redakcja opracowania budzi pewne zastrzeżenia. Zdarzają się bowiem błędy językowe i stosunkowo liczne błędy literowe. Korekta tekstu nie była zatem dokładna. Przykładowo, punkt 3 rozdziału III w tekście został zatytułowany „Znamiona strony przedmiotowej” (s. 85), co jest wadliwe, a ze spisu treści wynika, że tytuł powinien brzmieć „Podmiot czynu zabronionego”.

4. Na strukturę rozprawy składa się siedem rozdziałów, które zostały poprzedzone *Spisem treści*, *Wykazem skrótów* oraz *Wprowadzeniem*, a zamykają *Zakończenie*, *Bibliografia*, *Wykaz tabel i wykresów* oraz cztery *Aneksy* (w tym kwestionariusz ankiety oraz zestawienia dotyczące badanej grupy respondentów).

We *Wprowadzeniu* rozprawy Autorka przedstawiła pokrótce problem, który jest treścią rozprawy, wskazała metody badawcze, którymi posłużyła się w dociekaniach na temat przestępstwa oszustwa podatkowego oraz w sposób syntetyczny przedstawiła zawartość poszczególnych rozdziałów.

Rozdziały obejmują następujące problemy:

- charakterystyka podatku od towarów i usług w polskim systemie podatkowym (rozdział I);
- mechanizmy wyłudzeń podatkowych w podatku od towarów i usług (rozdział II);
- ustawowe znamiona przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 76 k.k.s. w zakresie podatku od towarów i usług (rozdział III);

- problematyka relacji między art. 76 k.k.s. a innymi przepisami kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego (rozdział IV);
- konsekwencje prawnokarne przestępstwa oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług (rozdział V);
- przestępstwo oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług w ujęciu statystycznym (rozdział VI);
- przestępstwo oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług w świetle poglądów praktyków (rozdział VII).

Wewnętrzny układ pracy zasadniczo nie nasuwa zastrzeżeń, gdyż jest logiczny oraz spójny i mieści się w granicach dopuszczalnej swobody autorskiej. Jednakże z uwagi na deklarowany przez Autorkę temat rozprawy ujęty w tytule oraz założony cel rozprawy można byłoby ową strukturę bardziej zoptymalizować.

Uważam, że ze względu na to, iż praca dotyczy przestępstwa stypizowanego w art. 76 k.k.s., można było połączyć rozdział I i II w jeden rozdział, który stanowiłby pewnego rodzaju wprowadzenie do dalszych rozważań, stanowiących oś analizy. Tymczasem, w obszernym rozdziale I, liczącym 38 stron, Autorka rozważania rozpoczyna od charakterystyki założeń systemu podatkowego w Polsce, omawia zasady podatkowe, wyjaśnia pojęcie podatku, przedstawia klasyfikację i jego funkcje, by następnie przedstawić podstawowe pojęcia dotyczące podatku VAT (np. pojęcie działalności gospodarczej, dostawy towarów, świadczenia usług, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, podstawy opodatkowania) oraz jego konstrukcję. Wydaje się, że poruszane kwestie można było ująć bardziej syntetycznie. Ostatni wątek rozdziału I dotyczy prezentacji procesu harmonizacji w przypadku podatku od towarów i usług VAT w krajach europejskich.

Z kolei w rozdziale II Autorka omawia rodzaje i mechanizmy wyłudzeń podatkowych w podatku od towarów i usług, omawia pojęcie „luki podatkowej” i tzw. luki vatowskiej, prezentuje szacunkowe dane dotyczące luki w podatku VAT, a także szeroko opisuje schemat oszustw „karuzelowych”. Rozważania oparte są w głównej mierze na „bazie własnych doświadczeń zawodowych doktorantki”, co podkreśla Autorka we wstępie (s. 9 i 48). Są one interesujące i potrzebne, jednakże ze względu na to, że praca dotyczy przestępstwa oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, można było przedstawić je w ramach rozdziału I, stanowiącego wprowadzenie do analizowanej problematyki.

Kluczowym rozdziałem rozprawy jest obszerny, liczący niemal 90 stron, rozdział III, który zawiera klasyczną analizę ustawowych znamion przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 76 k.k.s., z ich podziałem na przedmiot ochrony, podmiot, stronę przedmiotową (z wyróżnieniem

czynności sprawczej i przedmiotu bezpośredniego działania) i stronę podmiotową. Analiza regulacji jest wyraźnie pogłębiona i rzetelna, a Autorka prezentuje wyłaniające się problemy ze znajomością zagadnień, zajmuje przy tym własne stanowisko, w wielu miejscach zgodne ze stanowiskiem doktryny i judykatury. Ważny jest przy tym nie tylko fakt wskazania przez Autorkę spornych kwestii interpretacyjnych, ale także to, że Autorka podejmuje próbę odpowiedzi na stawiane pytania i przedstawia własną argumentację. Analizując przedmiot ochrony Autorka trafnie wskazuje, że rodzajowym przedmiotem ochrony są interesy finansowe Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów oraz Wspólnot Europejskich. Przyjmuje też, że art. 76 k.k.s. „chroni obowiązek podatkowy” (s. 84). Doprecyzowując, należy jednak przyjąć, że dobrem chronionym przez art. 76 k.k.s. jest przestrzeganie obowiązku podatkowego. Interesujące, aczkolwiek nazbyt obszerne, są wywody Autorki dotyczące podmiotu przestępstwa, w których przeplatają się wątki materialnoprawne i kryminologiczne. Z jednej bowiem strony Autorka w ramach pkt. 3.1. wyraźnie wskazuje, że przestępstwo z art. 76 k.k.s. jest przestępstwem powszechnym i może je popełnić każdy (s. 85). Z drugiej strony wyodrębnia w ramach struktury pracy pkt 3.2. podmiot - „Członek zorganizowanej grupy przestępczej jako podmiot czynu z art. 76 k.k.s.”, szeroko wkraczając w pojęcie zorganizowanej grupy przestępczej, charakterystykę uczestników grup (m.in. tzw. słupów) oraz ich działań (s. 90-98), które to rozważania wykraczają poza temat określony w tytule rozdziału III, który zapowiada analizę ustawowych znamion przestępstwa z art. 76 k.k.s. Kolejny fragment rozdziału przedstawia rzetelną i solidną analizę ustawowych znamion strony przedmiotowej, w którym Autorka, z dbałością o szczegóły, z uwzględnieniem bogatej literatury i z odwołaniem się do judykatów, omawia czynność sprawczą, m.in. trafnie uznając, że elementem, na którym koncentrują się działania sprawcze jest deklaracja podatkowa i „to deklaracja podatkowa staje się nośnikiem nieprawdziwych bądź nierzetelnych danych, które docelowo przekazane właściwemu organowi wprowadzają tenże organ w błąd co do okoliczności faktycznych, wpływających na ewentualny zwrot należności publicznoprawnej” (s. 122). Również wnikliwe i szerokie są wywody Autorki na temat wykładni pojęcia „właściwy organ”, ujętego w art. 76 k.k.s., który to organ zostaje wprowadzony w błąd, a także interpretacji pojęcia „narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej”. Rozważania na temat ustawowych znamion przestępstwa z art. 76 k.k.s. kończy analiza strony podmiotowej. Autorka dostrzega sporne kwestie interpretacyjne w doktrynie związane ze stroną podmiotową omawianego typu czynu zabronionego. Jednocześnie prezentuje własne stanowisko, za którym opowiada się większość przedstawicieli doktryny, uznając, że może być ono popełnione umyślnie w obu postaciach zamiaru (s. 154).

W rozdziale IV Autorka podejmuje problem relacji między art. 76 k.k.s. a innymi przepisami kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego, wskazując m.in. na różnice w kontekście art. 286

k.k., czyli klasycznego oszustwa, by następnie przejść do omówienia konsekwencji prawnokarnych przestępstwa oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług (rozdział V).

Autorka analizując ustawowe zagrożenie za przestępstwo z art. 76 k.k.s. trafnie zwraca uwagę na różnice sankcji karnej w odniesieniu do typu podstawowego przestępstwa (art. 76§1 k.k.s.) oraz typu uprzywilejowanego, gdy kwota narażona na nienależny zwrot podatku jest małej wartości (art. 76§2 k.k.s.), wspomina też o wykroczeniu (art. 76§3 k.k.s.). Wnikliwie omawia m.in. konstrukcję kary grzywny, która w prawie karnym skarbowym tradycyjnie jest podstawowym instrumentem zwalczania przestępczości skarbowej i wykroczeń skarbowych. Zwraca też uwagę na instytucje degresji karania. Walorem rozważań jest kompleksowe podejście do systemu reakcji karnej na czyny określone w art. 76 k.k.s., bowiem uzupełnieniem rozważań teoretycznych jest analiza danych statystycznych dotyczących struktury kar orzeczonych na podstawie art. 76§1-3 k.k.s. Autorka uznaje, że kary wymierzane za przestępstwo z art. 76 k.k.s. są „zdecydowanie łagodne”, a ich wymiar „zbliża się do dolnej granicy ustawowego zagrożenia” (s. 207). Stawia tezę, że „zakres sankcji karnych wskazanych w art. 76§1 k.k.s., a w szczególności dyrektywy wymiaru kary w tym zakresie nie przystają do obecnych uwarunkowań oraz działalności chociażby tzw. mafii watowskiej” (s. 211-212). Jest to ocena intuicyjna. Takiej tezy nie da się wyprowadzić z prezentowanych danych statystycznych. Trzeba mieć na uwadze, że w 2018r. tylko 45 osób skazano na podstawie art. 76§1 k.k.s., w tym 28 skazanym wymierzono karę grzywny samoistnej, a 17 skazanym wymierzono karę pozbawienia wolności i grzywnę kumulatywną (s. 207). Z kolei na podstawie art. 76§2 k.k.s. w 2018r. skazano 50 osób, w tym grzywnę w wymiarze najniższym do 1000zł orzeczono tylko w odniesieniu do 3,0% skazanych. Wydaje się, że surowość/łagodność orzekanych grzywien można byłoby oceniać badając ciężar czynu, na podstawie liczby orzeczonych stawek, jako że określenie wysokości stawki dziennej następuje na podstawie analizy statusu majątkowego skazanego. Trzeba też mieć na uwadze, że grzywna jest wyjątkowo adekwatnym instrumentem reakcji na czyny karne skarbowe ze względu na jej charakter ekonomiczny, sprawca zamiast odnieść korzyść majątkową popełnionego czynu zabronionego, musi zapłacić określoną kwotę, która stanowi dochód budżetu państwa. Równocześnie, niezależnie od ukarania, sprawca ma zawsze obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej, którą uszczuplił swoim czynem (art. 15§1 k.k.s.), na co słusznie zwraca uwagę Autorka (s. 218).

Rozdział VI zatytułowany „Przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług w ujęciu statystycznym” tylko w niewielkim stopniu porusza tytułową problematykę, omówioną już w ostatniej części rozdziału V (s. 238-240). Główną uwagę Autorka skupia na charakterystyce czynności kontrolnych i przeprowadzonych przez organy podatkowe kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT oraz wszczętych przez finansowe organy

postępowania przygotowawczego śledztw w sprawach dotyczących wyłudzeń w podatku VAT, których liczba od 2016r. systematycznie zmniejsza się z 4001 wszczętych postępowań przygotowawczych w 2016r. do 606 w 2020r. Drugim wątkiem tematycznym rozdziału VI jest ocena skuteczności organów ścigania w oparciu o dane statystyczne dotyczące ilości podejrzanych, oskarżonych i skazanych z art. 54§1 i 2 k.k.s., art. 56§1 i 2 k.k.s. oraz art. 76§1 i 2 k.k.s. oraz liczby osób uniewinnionych. Prezentowane dane są niezwykle interesujące i aczkolwiek wykraczają poza zakres tematyczny rozprawy, to dostarczają wielu ciekawych informacji pośrednio związanych z problemem badawczym, poszerzających zakres wiedzy w obszarze badanego zagadnienia.

Ostatni VII rozdział pracy stanowi bardzo wartościową i ważną część rozprawy, w której Autorka referuje wyniki przeprowadzonych, szeroko zakrojonych badań ankietowych, obejmujących grupę badawczą liczącą 1821 osób, w skład której wchodziłi prokuratorzy, sędziowie oraz przedstawiciele szeroko pojętych organów ścigania. Celem badań było poznanie opinii praktyków na temat różnych obszarów i przejawów przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub z wykonaniem zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT. Wyniki przeprowadzonych badań stanowią doskonałą ilustrację problemów występujących na gruncie zwalczania przestępczości skarbowej, a jednocześnie wskazują obszary, wymagające przedyskutowania i rozważenia ewentualnej potrzeby wprowadzenia zmian prawnych, w tym także o charakterze organizacyjnym, w celu zwiększenia skuteczności działań wykrywczych organów ścigania w sprawach dotyczących czynów związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT. Charakterystyczne jest, że zdecydowana większość respondentów uznaje obecną regulację art. 76 k.k.s. za wystarczającą i trafną, i nie dostrzega potrzeby wprowadzenia zmian, zmierzających do zaostrzenia konsekwencji prawno-karnych za czyny związane z wyłudzeniami w podatku VAT. Stanowisko to podziela Autorka rozprawy (s. 304-305). Równocześnie praktycy dostrzegają potrzebę podjęcia prac legislacyjnych zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego, a także wskazują na potrzebę utworzenia wyodrębnionego organu o kompetencjach ściśle związanych ze zwalczaniem przestępczości typowo finansowo-skarbowej (s. 305).

Przeprowadzone badania, wykorzystane narzędzia badawcze, prezentacja wyników badań, opis i interpretacja zasługują na zdecydowanie pozytywną ocenę. Stanowią jedną z przesłanek uznania, że Doktorantka wykazała niewątpliwie przygotowanie do prowadzenia badań naukowych i samodzielnego rozwiązania problemu naukowego.

Rozprawę zamyka *Zakończenie*, w którym Autorka syntetycznie przedstawia najistotniejsze ustalenia poczynione w części teoretycznej rozprawy i w części empirycznej, wzbogacone o prezentację licznych własnych wniosków, które nie budzą zasadniczych zastrzeżeń.

5. Oceniając całość rozprawy doktorskiej mgr Magdaleny Kołdys pragnę wyrazić opinię, że recenzowana rozprawa jest wartościowym i interesującym opracowaniem poświęconym przestępstwu oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, uwzględniającym zarówno aspekt dogmatyczno-prawny, jak i aspekt praktyczny. Mimo pewnych niedostatków, walory rozprawy zdecydowanie przeważają. Bardzo dobrze świadczą o kompetencjach badawczych i wnikliwości badawczej Autorki, która z dużym znanstwem zagadnienia analizuje zakreślony problem naukowy.

W konkluzji stwierdzam, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr Magdaleny Kołdys stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje Jej ogólną wiedzę teoretyczną w zakresie prawa, w szczególności prawa karnego skarbowego, jak też umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Stwierdzam, że rozprawa doktorska spełnia wymagania stawiane rozprawom doktorskim, określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst.

Prof. dr hab. Mirosława Melesini