

Dr hab. Jerzy Duży, prof. Collegium Medicum w Bydgoszczy Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu

**Recenzja pracy doktorskiej magister Katarzyny Sulimy pod tytułem *Transgraniczna przestępczość karuzelowa - aspekty kryminologiczne , kryminalistyczne i prawne***

**1. Temat pracy i problemy badawcze**

Oceniana praca podejmuje temat transgranicznej przestępczości karuzelowej. Temat pracy sytuuje ją w obszarze kryminologii, kryminalistyki i prawa. Wybór tematu, w kontekście zmian jakie zaszły w strukturze przestępczości w Polsce na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat należy uznać za szczególnie aktualny. Zmiany te charakteryzuje spadek zachowań przestępczych *stricte* "kryminalnych" na rzecz wzrostu zjawiska przestępczości gospodarczej, w tym popełnianej w ramach działalności zorganizowanych grup przestępczych. Nie sposób nie zauważyć, że transgraniczna przestępczość karuzelowa to współcześnie najgroźniejszy dla bezpieczeństwa ekonomicznego Państwa i prawidłowości obrotu gospodarczego przejaw zorganizowanej przestępczości o charakterze ekonomicznym. Skuteczne zwalczanie tego zjawiska to obecnie jedno z największych wyzwań dla organów Państwa. Dlatego tak ważne jest poznanie natury tego zjawiska , czynników kryminogennych jakie mu sprzyjają, rozpoznanie form, sposobów i okoliczności popełniania tych przestępstw, a także analiza instrumentów prawnych służących jego zwalczaniu.

W opisanych wyżej okolicznościach temat podjęty przez Autorkę wobec ogromnego zapotrzebowania na dogłębne poznanie istoty transgranicznej przestępczości karuzelowej w celu skutecznego zwalczania i przeciwdziałania temu zjawisku należy uznać za bardzo trafny wybór.

W polskiej literaturze prawniczej brak opracowania kompleksowo odnoszącego się do transgranicznej przestępczości karuzelowej, obejmującego aspekty kryminologiczne, kryminalistyczne i prawne. Z istniejących, cząstkowo traktujących temat opracowań wobec bardzo szybko zmieniających się realiów obrotu gospodarczego, branż wykorzystywanych przez sprawców, a w ślad za tym ich *modus operandi* oraz stanu prawnego wiele straciło już na aktualności.

Doktorantka przedstawiła cel pracy, który określiła jako próbę wieloaspektowej analizy zjawiska transgranicznej przestępczości karuzelowej dla ukazania rzeczywistego obrazu tej przestępczości. Sformułowała hipotezy badawcze - główną oraz szczegółowe. Skupiła się w pracy na udowodnieniu hipotezy, że transgraniczna przestępczość karuzelowa jest zjawiskiem wieloaspektowym zarówno w ujęciu teoretycznym jak i praktycznym, wykorzystującym skomplikowane mechanizmy wyłudzenia podatku VAT przez zorganizowane grupy przestępcze o złożonym *modus operandi*, których celem jest uzyskanie nienależnych korzyści finansowych powodujących uszczerbek w budżecie państwa.

Sformułowaniu powyższej hipotezy głównej służyły hipotezy szczegółowe, które Autorka weryfikowała prowadząc rozważania w poszczególnych rozdziałach pracy.

Autorka jako środkami badawczym posłużyła się metodami: historyczną, analizy literatury przedmiotu, dogmatyczno - prawną, analizy orzecznictwa sądowego, przypadków indywidualnych (*case study*), analityczną, badania dokumentów i statystyczną.

## 2. Treść pracy

Praca posiada klasyczną systematykę z podziałem na sześć rozdziałów poprzedzonych *Wprowadzeniem*.

We *Wprowadzeniu* Doktorantka przedstawiła przedmiot pracy oraz syntetycznie opisała treść poszczególnych rozdziałów. *Wprowadzenie* w wydaniu Autorki stanowi krótki, ale użyteczny przewodnik po całej pracy.

W rozdziale I zatytułowanym *Metodyka badań* Autorka wskazała hipotezy badawcze - główną i szczegółowe oraz syntetycznie opisała treść poszczególnych rozdziałów i przyjętą przez siebie metodykę badań.

Rozdział II zatytułowany *Ewolucja i definicja transgranicznej przestępczości karuzelowej* zawiera rys historyczny poświęcony przestępczości zorganizowanej o charakterze gospodarczym. Przedstawia zaproponowaną przez Autorkę typologię przestępczości gospodarczej, w ramach której wyodrębnia ona przestępczość podatkową. W ramach typologii przestępczości podatkowej Doktorantka wyróżnia przestępczość związaną z podatkiem od towarów i usług, której jednym z rodzajów jest transgraniczna przestępczość karuzelowa. Rozdział ten zawiera definicje, cechy i konstrukcje podatkowe oraz te

zagadnienia z prawa podatkowego, które są konieczne dla zrozumienia istoty przestępczości opisywanej w pracy. Na podkreślenie zasługuje przejrzystość i łatwość w opisywaniu przez Autorkę skomplikowanych konstrukcji podatkowych. W tym zakresie paragraf 3 tego rozdziału ma duży walor poznawczy i stanowi bardzo użyteczne przygotowanie czytelnika do problematyki podjętej w dalszych częściach opracowania. Transgraniczna przestępczość karuzelowa funkcjonuje bowiem w specyficznym otoczeniu prawnym. Trudno zrozumieć jej naturę bez szerokiego odwołania się do podatkowych i gospodarczych realiów obrotu, a zwłaszcza specyfiki podatku VAT - bardzo wydajnego źródła przychodów budżetu Państwa ale zarazem bardzo podatnego na nadużycia. Treść rozdziału dowodzi, że Autorka doskonale zdaje sobie z tego sprawę.

Rozdział III Doktorantka poświęciła omówieniu wybranych kryminologicznych aspektów transgranicznej przestępczości karuzelowej. Wskazała na czynniki kryminogenne sprzyjające popełnianiu przestępstw karuzelowych, branże, w których najczęściej popełniane są te przestępstwa oraz podjęła próbę nakreślenia profilu ich sprawcy trafnie wskazując, że pojęcie sprawcy można tu rozumieć dwojako : jako rzeczywistego sprawcę (organizatora) procederu , bądź jako osobę - słupa.

Uwagi zawarte w tym rozdziale, są interesująco przedstawione. Zwłaszcza w zakresie cech konstrukcyjnych podatku VAT sprzyjających popełnianiu przestępstw Autorka bardzo umiejętnie i przejrzysto prowadzi wywód uzupełniony odwołaniem do hipotetycznych przykładów. Ma to duży walor poznawczy i pozwala lepiej zrozumieć treść kolejnych rozdziałów.

W Rozdziale IV Doktorantka, jak sama określiła to w tytule, przedstawiała wybrane kryminalistyczne aspekty transgranicznej przestępczości karuzelowej. W paragrafie 1 skupia się na analizie *modus operandi* sprawców. Punktem wyjścia Jej rozważań jest próba definicji pojęcia i przedstawienie istoty karuzeli podatkowej oraz metod wyłudzenia podatku VAT poprzez mechanizm karuzeli podatkowej. Następnie omawia role poszczególnych uczestników karuzeli podatkowej: dostawcy, znikającego podatnika, bufora oraz brokera. Omawianie roli tych podmiotów prowadzi na tle ich udziału w przestępczym mechanizmie, ilustrując to graficznie. To posiadająca bardzo duży walor poznawczy część pracy, przydatna zwłaszcza dla praktyki rozpoznawania i ścigania tych przestępstw. Zaletą są tu zwłaszcza rysunki, wykresy na tle bardzo czytelnie prezentowanych przykładów. Sprawia to, że uwagi zawarte w Rozdziale IV stanowiłyby wręcz idealny podręcznik dla funkcjonariuszy organów

podatkowych i ścigania w zakresie poznania mechanizmów przestępczych i zdefiniowanej od strony konsekwencji podatkowych roli w nim poszczególnych podmiotów. To wyróżniająca się pod względem poznawczym i sposobu prezentacji treści część pracy.

Rozdział V został poświęcony odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej. Autorka omawia możliwe kwalifikacje prawne przyjmowane w związku ze zwalczaniem zjawiska analizując odpowiedzialność na podstawie przepisów kodeksu karnego i na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego. W tych ramach dokonuje analizy poszczególnych typów czynów zabronionych stypizowanych w art. 258 par. 1 i 3 kk, art. 270 par. 1, 2a i 3 kk, art. 271 par. 1 i 3 kk, art. 286 par. 1 kk, art. 299 kk, art. 270 a kk, art. 271 akk, art. 277 a - art. 277 d kk a także art. 54 par. 1 kks, art. 55 par. 1 kk, art. 56 par. 1 kks, art. 62 par. 2 kks, art. 76 par. 1 kks. Omówienie typów czynów zabronionych stypizowanych w powołanych wyżej przepisach przez Autorkę jest jak najbardziej słusznym wyborem. Dokonane analizy nie wykraczają jednak zwykle poza omówienie znamion w sposób wynikający z komentarzy, dostępnej literatury itp. Stosunkowo niewiele jest tu odwołań *stricte* do realiów przestępstw polegających na nadużyciu podatku VAT charakteryzujących przestępstwa karuzelowe (patrz takie odwołania np. na s. 188, 190, 191, 195). Głębsze osadzenie omówienie znamion w kontekście specyfiki przestępczości omawianej przez Doktorantkę w pracy byłoby jak najbardziej pożądane.

Rozdział VI zatytułowany Praktyczny wymiar transgranicznej przestępczości karuzelowej sprowadza się w paragrafie 1 Rozdziału do przedstawienia studium przypadku na podstawie wybranych orzeczeń sądów powszechnych ( wyroku Sądu Rejonowego w Limanowej z dnia 16 listopada 2017 roku, sygn. akt II K 662/16 , oraz wyroku Sądu Okręgowego w Białymstoku z dnia 2 grudnia 2016 roku, sygn. akt III K 197/15). Autorka ciekawie prezentuje oba przypadki, które stanowią interesujący przykład transgranicznej przestępczości karuzelowej. Taki sposób prezentacji treści wynikający z przyjętej przez Autorkę metody badawczej - *case study*, jest interesujący. Doktorantka swobodnie i ze znanstwem prowadzi czytelnika przez wątpliwości natury faktycznej i prawnej, jakie musiały w obu sprawach rozstrzygać sądy. Niemniej, osobiście uważam, że wydatnie walory pracy podniosłyby badania dokonane w oparciu także o materiał aktowy z próbą wysunięcia nasuwających się po przebadaniu określonej ilości akt, choćby tylko podręcznych, uogólniających wniosków.

Paragraf 2 Rozdziału omawia raporty GIIF w zakresie poświęconym przestępczości karuzelowej. Trafnie Autorka sięga po raporty tej właśnie instytucji , ponieważ bardzo często

przestępstwa bazowe dla przestępczości polegającej na praniu brudnych pieniędzy, którym to zjawiskiem GIFF się zajmuje, stanowią właśnie przestępstwa karuzelowe.

W *Podsumowaniu* Autorka dokonuje reasumpcji wywodów zawartych w poszczególnych rozdziałach pracy i odnosi się do stawianych hipotez.

Jak trafnie podsumowuje transgraniczna przestępczość karuzelowa wywodzi się z przestępczości zorganizowanej, wśród której z biegiem lat wyodrębniła się przestępczość gospodarcza i podatkowa. Główne czynniki kryminogenne tych przestępstw to istnienie w ramach Unii Europejskiej wspólnego rynku wewnętrznego i kryminogenna konstrukcja podatku VAT. Transgraniczna przestępczość karuzelowa zarówno w ujęciu teoretycznym jak i praktycznym jest zjawiskiem wieloaspektowym wykorzystującym skomplikowane mechanizmy wyłudzenia podatku VAT przez zorganizowane grupy przestępcze o złożonym *modus operandi*, których celem jest uzyskanie nienależnych korzyści finansowych powodujących uszczerbek w budżecie państwa. Zdaniem Autorki główne zmiany w zakresie stanowienia prawa powinny być dokonywane w prawie podatkowym i finansowym, a nie karnym. Ten ostatni wniosek, w mojej ocenie słuszny domagałby się jednak szerszego rozwinięcia niż uwagi zawarte na s. 257 - 258. Powstaje bowiem pytanie skoro transgraniczna przestępczość karuzelowa to przestępczość dokonywana przez zorganizowane grupy przestępcze to dlaczego jej zwalczaniu mają służyć przede wszystkim środki zawarte w innych niż prawo karne gałęziach prawa. Odpowiedź na to bardzo intrygujące pytanie, które podaje Autorka pozostawia pewien niedosyt.

### 3. Struktura pracy

Układ opracowania jest właściwy. Struktura pracy stanowi zwartą i logiczną całość. Autorce zasadniczo udało się dowieść stawianych tez w oparciu tak o analizy tekstów prawnych, poglądów doktryny, raporty różnych instytucji zwalczających zjawisko, zwłaszcza GIFF i wypowiedzi judykatury. Doktorantka udowodniła, że potrafi weryfikować swoje i innych sądy w oparciu o wnioski płynące z szeregu różnych źródeł. Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, poglądy i oceny Autorki są twórcze, wskazują na wysoką znajomość zagadnień, które opisuje i dobry warsztat naukowy. Szkoda jednak, że nie przeprowadziła badań aktowych, ograniczając się do metody *case study*.



Na wyróżnienie zasługuje Rozdział IV, w którym Doktorantka omawia role poszczególnych uczestników karuzeli podatkowej (dostawcy, znikającego podatnika, bufora, brokera) na tle ich udziału w przestępczym mechanizmie, ilustrując to graficznie. To posiadająca bardzo duży walor poznawczy część pracy, przydatna zwłaszcza dla praktyki rozpoznawania i ścigania tych przestępstw. Zaletą są tu zwłaszcza rysunki, wykresy na tle bardzo czytelnie prezentowanych przykładów.

#### **4. Formalna strona pracy, źródła i literatura**

Praca jest napisana jasnym i przejrzystym językiem, pomimo tego, że opisuje bardzo skomplikowaną rzeczywistość przestępczości karuzelowej w różnych aspektach - kryminologicznym, kryminalistycznym i prawnym. Całość pracy czyta się bardzo dobrze, choć nie prezentuje ona równie wysokiego poziomu merytorycznego we wszystkich rozdziałach (wysokim poziomem opisu zjawiska, lekkością prezentacji trudnych zagadnień i walorami poznawczymi wyróżnia się rozdział IV).

Autorka nie popełniła żadnych błędów językowych czy terminologicznych. Pewne zastrzeżenia mogą budzić pojedyncze przypadki skrótów myślowych jak np. przewijające się przez pracę sformułowanie "kryminogenna konstrukcja podatku VAT polegająca na odliczeniu podatku naliczonego" (patrz n s. 15 i na kolejnych stronach pracy), Zdecydowanie bardziej adekwatne byłoby tu szerszy opis np. "podatek VAT jest podatny na nadużycia z uwagi na cechy konstrukcyjne wyrażające się w prawie do odliczenia podatku naliczonego, co stanowi czynnik kryminogenny". Podobnym uproszczeniem, jest przyjęcie przez Autorkę w pracy, że karuzela podatkowa to "sieć spółek", podczas gdy forma prawna spółki nie jest jedyną, a tylko najczęściej wykorzystywaną formą prowadzenia działalności przez podmioty uczestniczące w karuzeli podatkowej.

Doktorantka w wyborze źródeł zasadnie sięgnęła do szeregu aktów prawnych. Skorzystała też w sposób bardzo efektywny z publikowanych sprawozdań z działalności, strategii, komunikatów szeregu instytucji publicznych, które zwłaszcza w przypadku sprawozdań GIFF ze znawstwem przedmiotu przeanalizowała i wyciągnęła z nich właściwe wnioski. Dokonała także kompleksowej kwerendy literatury.

Interesującym rozszerzeniem dysertacji niewątpliwie podnoszącym jej walory naukowe byłoby dokonanie przez Autorkę badań aktowych. Jakkolwiek metodą *case study* Doktoranta

posłużyła się bardzo sprawnie i miała pełne prawo do wybrania właśnie takiej metody badawczej osobiście uważam, że w obliczu możliwej dostępności akt spraw karnych dotyczących przestępczości karuzelowej sięgnięcie również po badanie akt, choćby tylko podręcznych, wydatnie podniosłoby walory pracy.

Wreszcie, pożądanym byłoby podjęcie przez Autorkę w kontekście czynionych rozważań problematyki analiz nie tylko materialnoprawnych w dziedzinie prawa karnego i karnoskarbowego, co Autorka uczyniła w Rozdziale V ale także i procesowych, zwłaszcza w zakresie wykorzystania i wartości poszczególnych dowodów. Autorka nie poruszyła prawie w ogóle problematyki decyzji podatkowych i ich znaczenia dla toczącego się postępowania karnego. Dość marginalnie potraktowała doniosłą praktycznie problematykę zbiegu czynów zabronionych z kk z czynami stypizowanymi w kks. Z uwagi jednak na wieloaspektowość opisu zjawiska i ramy wypowiedzi wszystkie wskazane braki można uznać za usprawiedliwione. Podjęcie jednak i tych zagadnień niewątpliwie znacznie podniosłoby wartość pracy.

W przeprowadzonej dysertacji Doktorantka pokazała dobry warsztat naukowy i udowodniła, że potrafi wyciągać właściwe i bardzo interesujące wnioski z przeprowadzonych badań. Na podkreślenie zasługuje ta umiejętność zwłaszcza wobec szerokiego pola badawczego, które przyjęła. W obliczu wieloaspektowości zjawiska transgranicznej przestępczości karuzelowej ten szeroki obszar badawczy jaki był poddany analizom Autorki w mojej ocenie stanowi dużą zaletę pracy, wyróżniającą ją pozytywnie wśród innych opracowań zdecydowanie bardziej monotematycznie traktujących zagadnienie.

## **5. Konkluzja**

Uważam, że zarówno koncepcja pracy, poziom prowadzonej argumentacji, osiągnięcie przez Doktorantkę założonych celów badawczych, a nade wszystko potencjał poznawczy jaki przeprowadzone przez Autorkę badania mają zwłaszcza dla praktyki prawniczej, uprawnia do wniosku, że rozprawa doktorska magister Katarzyny Sulimy pod tytułem *Transgraniczna przestępczość karuzelowa - aspekty kryminologiczne, kryminalistyczne i prawne* spełnia wszystkie wymogi ustawowe stawiane rozprawom doktorskim w art. 13 pkt 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. z

2003, Nr 65, poz. 595) oraz może stanowić podstawę do przeprowadzenia dalszych etapów przewodu doktorskiego.

W Bydgoszczy 17 marca 2020 roku

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Henryk Duda". The signature is written in a cursive style with a large initial 'H'.