

RPLI/2620/2022 P
Data: 2022-05-09

Toruń, 28 kwietnia 2022 r.

dr hab. Prof. UMK Tomasz Oczkowski
Katedra Prawa Karnego
Wydział Prawa i Administracji
UMK w Toruniu
87-100 Toruń, ul. W. Bojarskiego 3

Recenzja

Rozprawy doktorskiej Pani mgr Magdaleny Kołdys pt. „Przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług” napisanej pod kierunkiem Pana Prof. dr hab. Andrzeja Sakowicza, w Katedrze Postępowania Karnego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

I. WYBÓR TEMATU ROZPRAWY, ZAKRES ROZPRAWY I PROBLEM BADAWCZY.

Przyjęty temat badawczy rozprawy uznaję za wybitnie aktualny i ważny. Rozprawa jest bowiem kompleksową próbą oceny nowego zjawiska przestępczego w polskiej rzeczywistości, jaką jest przestępczość zorganizowana wpisana w kontekst podatkowy. Z tego całkowicie nowego zjawiska, Autorka wybrała szczególnie „palącą” problematykę, jaką są oszustwa podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług. Co jest szczególnie ważne, konstrukcja tego podatku powoduje, że przestępczość podatkowa w tej sferze nie ogranicza się tylko do uchylania się od zapłaty należnego podatku, ale wiąże się z uzyskiwaniem nienależnych zwrotów tego podatku. I ta cecha podatku od towarów i usług (dalej VAT), uczyniła tę przestępczość szczególnie lukratywną. Nie bez znaczenia jest także fakt, że VAT jest typowym podatkiem pośrednim, a więc obciążającym finalnego konsumenta dóbr lub usług, co powoduje, że unikanie zapłaty tego podatku pozwala nieuczciwie konkurować na rynku z tymi przedsiębiorcami, którzy są faktycznie obciążeni tym podatkiem. Oszuści podatkowi, nie obciążeni tym cenotwórczym podatkiem, mają większą elastyczność w kształtowaniu cen

zbytu. Ale problem w tej sferze jest głębszy, bo jak wskazano wyżej, cecha tego podatku pozwala na wyłudzenie mienia znacznej wartości od Państwa. Co więcej, w rzeczywistości nie jest tu konieczny żaden obrót towarami lub usługami, co wynika ze szczególnego znaczenia jakiemu w tym podatku nadano fakturom VAT i powiązaniem z nim statusem podatnika tego podatku. Nie jest zaskoczeniem, że w literaturze tego zagadnienia, fakturę VAT opisywano jako swoisty czek od rządu. I stąd też trafnie Autorka już na wstępie akcentuje, że temu aspektowi oszustw w VAT poświęci główną uwagę w swojej rozprawie. Żaden bowiem inny podatek, właśnie poza VAT, nie nadaje się do tak masowych wyłudzeń. Lata 2010-2016 jednoznacznie zaś wskazały, że Polska stała się jednym z państw UE najbardziej narażonych na oszustwa podatkowe, z VAT na czele. W tych bowiem latach, „awansowaliśmy” na niechlubne czołowe miejsca w rankingu państwa UE, w których tzw. luka podatkowa w VAT jest jedną z najwyższych, powyżej średniej unijnej (średnia unijna luka w UE wynosiła około 15%, podczas gdy w Polsce doszła ona do niebotycznie wysokiego poziomu tj. 25%). Problem jak wiemy był tak poważny, że stał się z jednym z elementów kampanii wyborczej.

II. UKŁAD ROZPRAWY, ANALIZA ROZPRAWY.

Praca, w kontekście przyjętego nurtu rozważań, ma poprawną i przemyślaną strukturę. Praca składa się z siedmiu rozdziałów, z których każdy porusza odrębną problematykę. Wspólnie jednak, tworzą harmonijną i spójną treść, zawsze powiązaną z przyjętym kierunkiem badawczym. W pracy nie ma żadnych powtórzeń. Przyjęte metody badawcze tj. analiza dogmatyczna, statystyczna i ankietowa, pozwoliły na pozyskanie szerokiego materiału badawczego i na szeroką jego analizę, uwieńczoną poprawnymi wnioskami.

Pierwszy rozdział poświęcono przede wszystkim na wskazanie wielkiego znaczenia VAT w strukturze dochodów budżetu Państwa (i pośrednio budżetu UE) oraz na omówienie istoty i cech konstrukcji tego podatku. Tę część I rozdziału poprzedzają rozważania o złożoności systemu podatkowego, jego ciągłej ewolucji oraz rozważania o problemie konkurencji podatkowej między państwami. Autorka pomija tu problem globalizacji i ponadnarodowych koncernów, ale kwestia ta nie ma znaczenia w kontekście jej głównego nurtu analizy, gdyż wskazana w poprzednim zdaniu problematyka dotyczy tzw. oszustw właściwych i znanego

problemu ucieczki z opodatkowaniem zysków lub transferu tych zysków do kraju o korzystniejszym opodatkowaniu dochodów. A ta problematyka, nie ma związku z recenzowaną rozprawą.

Rozważania o samej konstrukcji VAT, poprzedzają również rozważania o cechach samego podatku i o rodzajach podatków. Taką treść należy uznać za konieczną i słuszną, w szczególności w kontekście wskazania cech konstrukcji VAT, które to cechy stały się kluczowe w pojawieniu się oszustw podatkowych właśnie przy tym rodzaju podatku. Słusznie też wskazano cechy samego podatku takie jak przymusowość, bezzwrotność, nieodpłatność, jednostronność, powszechność oraz pieniężny charakter. Nie chodzi tu wyłącznie o zrozumienie czym różni się podatek od innych danin publicznych, takich jak na przykład opłaty za określone świadczenia publiczne, ale przede wszystkim wskazuje się na kluczowe jego cechy oraz na fakt, że najważniejszym obowiązkiem podatkowym, jest obowiązek zapłaty należnego podatku. Ten zaś obowiązek, powstaje z mocy prawa i jest zdarzeniem niezależnym od woli danego podmiotu, a wręcz jak trafnie wskazuje się w doktrynie, jest zdarzeniem wbrew woli określonego podmiotu. Cechy podatku, a w szczególności pieniężny, przymusowy i bezzwrotny charakter, pozwalają zrozumieć, dlaczego zjawisko unikania opodatkowaniu towarzyszy nam tak długo, jak istnieją same podatki. Jednakże te cechy podatku, same w sobie nie tłumaczą, dlaczego VAT stał się tak szczególnym „wybrańcem” oszustów podatkowych.

Rozdział I zamykają ważne dla celów rozprawy rozważania o istocie VAT. Autorka nie pominęła tu żadnych kluczowych dla pracy cech tego podatku, czyli że: jest to podatek scharmonizowany na terenie UE, jest to podatek powszechny i wielofazowy, dotyczy każdego etapu obrotu towarami i usługami opodatkowanymi tym podatkiem, jest to podatek pośredni, a więc że jest on elementem ceny sprzedaży (naliczany od ceny netto), faktycznie płacony przez finalnego odbiorcę/konsumenta, który statutu podatnika tego podatku nie posiada. Co jest kluczowe dla rozprawy, VAT cechuje się neutralnością, czyli możliwością jego odliczenia na wcześniejszych etapach obrotu. Innymi słowy, przy nabyciu towarów lub usług, koniecznych dla dalszego obrotu towarami lub usługami objętymi tym podatkiem, podatnik tego podatku ma prawo do odliczenia VAT obciążającego nabyte towary lub usługi. Co więcej, zamiast prawa do odliczenia naliczonego podatku od podatku i usług od nabytych towarów i usług, od kwoty podatku obciążającego sprzedaż danego podatnika, podatnik ma prawo żądać zwrotu „nadwyżki” naliczonego podatku od nabytych towarów i usług ponad wartość tego podatku do zapłaty. A to oznacza możliwość żądania

zwrotu określonej kwoty pieniężnej, bo taki jest skutek tego rozwiązania podatkowego i skutek wystąpienia tego rodzaju nadwyżki. I ta konstrukcja tego podatku stała się kluczowym czynnikiem sprawczym dla zjawiska nienależnych wyłudzeń zwrotu VAT. Autorka wskazuje także na fakt, że standard unijny określa maksymalne i minimalne podstawowe stawki VAT oraz określa preferencyjne stawki tego podatku. Słusznie wskazuje się, że podstawowa stawka VAT w Polsce jest jedną z wyższych w krajach UE, co czyni nasz kraj bardziej podatnym na wyłudzenia nienależnego zwrotu kwot tego podatku. W tej części brakuje mi tylko: 1) wskazania na mechanizm wspólnotowej dostawy towarów (dalej WDT) i stawki „zerowej” na tego rodzaju dostawę, co jest czynnikiem sprawczym jednego z mechanizmów oszustw w tym podatku (tzw. karuzela vatowska i missing trader), 2) świadomości w UE o tym, że VAT jest podatny na oszustwa i wyłudzenia, co wiąże się z inicjatywami legislacyjnymi także na poziomie UE vide: współpraca między organami podatkowymi UE i raportowanie WDT, czy też szczególne rozwiązania podatkowe: odwrócony VAT, czy też podzielona płatność. Przy czym dodać muszę, że „zerowa” stawka WDT jest trafnie wskazana jako czynnik sprawczy, w opisie mechanizmów oszustw w VAT.

Rozdział II poświęcony został analizie metod oszustw i wyłudzeń w VAT. Opis przestępczych schematów poprzedzono omówieniem istoty tzw. luki podatkowej tj. różnicy między szacunkowymi i należnymi wpływami podatkowymi, a wpływami rzeczywistymi. Trafnie wskazano, że ustalenia te są zawsze szacunkowe, a przyczyny tej luki mogą być różne. Ale trafnie też wskazano, że w Polsce w obszarze dochodów VAT w latach 2010-2016 widoczne było zwiększenie się luki podatkowej, a więc istotnego i nieuzasadnionego ekonomicznie zmniejszenia się wpływów w tym podatku. W dalszej części tego rozdziału Autorka trafnie wskazuje na znaczenie w oszustwach VAT zerowej stawki tego podatku przy WDT i formalnego opodatkowania towaru, przez jego nabywcę w kraju docelowym. Słusznie również akcentuje się, że przestępcy którzy zrozumieli specyfikę VAT, stosowali różne metody oszustw podatkowych w tej grupie. Od rzeczywistego obrotu towarowego, z fikcyjnymi WDT czy też „wbijaniem” w krajowym obrocie tzw. „bufora”, przez całkowicie fikcyjne zdarzenia gospodarcze i posługiwanie się wyłącznie „pustymi” fakturami VAT, w celu formalnego udokumentowania podstawy od odliczenia VAT. Trafnie wskazuje się także, że przy rzeczywistym obrocie towarami, przestępcza praktyka wiązała się z „gubieniem” tego VAT w ciągu transakcji (tzw. znikający podatnik), w którym to schemacie dochodziło także do wyłudzenia tego podatku przez jednego z jego uczestników. W konsekwencji więc, VAT do zwrotu trafiał do jednego z uczestników schematu, podczas gdy żaden z innych uczestników tego łańcucha, nie odprowadzał należnego VAT. Słusznie Autorka wskazuje, że w tych

schematach z obrotem towarami, istotną rolę odgrywały ostatnie podmioty w tym łańcuchu, czyli te które sprzedawały towar podmiotowi, nie związanymi z przestępczą grupą. Ale były to często spółki poza jurysdykcją podatkową kraju docelowego. Ofiarą tych schematów padali także prawdziwi przedsiębiorcy, „wyrzucani” z rynku przez napływ tańszego towaru (nie mogący zaoferować towaru o cenie niższej od ceny oferowanej przez przestępców, nie płacących podatków, vide: polskie huty w czasie tzw. boomu budowlanego w związku z EURO 2012, gdzie na polskim rynku po cenach niższych niż rynkowe, oferowano stal np. z hut z Litwy. Co więcej, przez gubienie obciążeń podatkowych tj. VAT 23% oraz CIT 19%, na rynku były towary polskie, oferowane po cenach niższych od cen polskich producentów) lub finalni nabywcy towarów, którym organy podatkowe odmówiły uznania działania w dobrej wierze w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Autorka trafnie wskazuje na znaczenie w tych schematach posiadania statusu podatnika VAT oraz na znaczenie faktur VAT, jako kluczowego elementu oszustw podatkowych. Nie bez znaczenia jest tu także instrumentalne traktowanie osób prawnych, jako koniecznego elementu tych praktyk. Przed okresem wprowadzenia jednolitych plików kontrolnych oraz innych mechanizmów uszczelniających system podatkowy, „rotowanie” tzw. podatnikami VAT było ważnym elementem sprawczym tych schematów. Krótki okres tzw. podatkowej aktywności, minimalizował ryzyko objęcia danego podmiotu kontrolą podatkową. Stąd też nie jest zaskoczeniem, że po wprowadzeniu regulacji uprawniających organy podatkowe do pozbawiania podmiotów statusu podatnika VAT (np. z uwagi na brak obrotów lub brak deklaracji VAT), wiele tego rodzaju podmiotów ten status utraciło. Wiele z nich zresztą było rejestrowanych albo w biurach wirtualnych albo pod fikcyjnymi adresami (vide: schematy oszustw podatkowych w standardowym przykładzie w postaci centrum hurtowego w Wólce Kosowskiej). Słuszny jest także wniosek, że w rzeczywistym obrocie towarem, używano towarów łatwo zbywalnych i jednostkowo wartościowych (kwestie logistyczne) np. elektronika, kawa. Jeśli dodamy do tego jeszcze oszustwa akcyzowe, związane z „gubieniem” nie tylko VAT, ale także podatku akcyzowego (vide: paliwa), to nie jest zaskoczeniem wskazanie w pracy, że skala i różnorodność tych oszustw w Polsce, stała się bardzo poważnym problemem.

Z mojej strony pozwalam sobie na jedną drobną uwagę. Opisywane w tym rozdziale metody uszczupień i wyłudzeń podatkowych z „karuzelą vatowską” na czele, należy uznać za zachowanie o jednoznacznym kontekście kryminalnym, nie mającym nic wspólnego za obejściem prawa podatkowego (pomijam przy tym jedno z niejednoznacznych w treści orzeczeń SN w postaci postanowienia z 1 marca 2004 r., V KK 248/03) . Obejście prawa podatkowego jest bowiem kwestią

bardzo złożoną i sporną w doktrynie prawa podatkowego. Nie ma jednak wątpliwości, że są to zachowania o różnej karygodności. Nawiązując do orzeczniczej koncepcji tej klauzuli (vide wyrok TSUE w sprawie Halifax z 21 lutego 2016 r., C-255/02) oraz jej aktualnie normatywnego kształtu, to jednak jest to umożliwienie organom podatkowym odmiennej oceny zdarzeń prawnych, wyłącznie pod kątem skutków podatkowych. Same jednak czynności, zasadniczo nie są sprzeczne z prawem. Tematyka ta jest oczywiście bardzo złożona, ale wykonawcom tego rodzaju praktyk, wobec których zastosowano podatkowe klauzule antyabuzywne, zasadniczo nie towarzyszy z góry powzięty zamiar uchylecia się od zapłaty należnego podatku, ale przekonanie o tym, że wykorzystując pewne schematy, osiągają oni należne im korzyści podatkowe, bez naruszania prawa podatkowego. Innymi słowy, w mojej ocenie odmowa odliczenia VAT w oparciu o tego rodzaju klauzule jest odmiennym stanem faktycznym od oszustwa karuzelowego. I w orzecznictwie TSUE widoczna jest różnica między oszustwem podatkowym a nadużyciem prawa podatkowego, gdyż w pierwszym wypadku np. prawo do odliczenia należnego w ogóle nie powstało, podczas gdy w drugim wypadku, chodzi o pozbawienie tego prawa na skutek dodatkowego uprawnienia organu podatkowego.

Rozdział III rozprawy zasadniczo został poświęcony analizie znamion wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku o którym mowa w art. 76 KKS, ale jego treść jest bardzo rozbudowana i wykracza poza tę analizę. Ale podkreślenia wymaga, że takie ukształtowanie treści tego rozdziału wskazuje na ogromną wiedzę Autorki także o samym zjawisku, a co więcej, także o jego ewolucji.

Słusznie wskazuje się, że tego rodzaju przepis jest novum w polskim prawie karnym skarbowym, gdyż do chwili nowelizacji UKS (przez dodanie art. 101a) oraz uchwalenia KKS, w sferze tych przepisów nie penalizowano odrębnie zachowania polegającego na oszukańczym dążeniu do nienależnego zwrotu podatku (de facto tzw. nadpłaty podatkowej). Należy podzielić stanowisko wyrażone w rozprawie, że znamiona art. 76 KKS ujęto szerzej, właśnie także jako wyłudzenie nienależnego zwrotu nadpłaty podatku. Ale poza dyskusją jest fakt, że nieprzypadkowo KKS wskazuje iż chodzi tu w szczególności o nienależne żądanie zwrotu naliczonego VAT. Wynika to z faktu, że przy VAT w związku z jego neutralnością, żądanie zwrotu „nadwyżki” naliczonego VAT nad należnym jest podstawową zasadą tego podatku, podczas gdy w obszarze innych podatków, nienależnie zapłacony podatek jest zdarzeniem zasadniczo wyjątkowym. Podkreślić należy, że rozważania o znamionach czynów z art. 76 KKS są szerokie, poprawne i zupełne, czego przykładem

są choćby rozważania o znamionach strony przedmiotowej, podobieństwach i różnicach w stosunku do znamion klasycznego oszustwa. Interesujący jest zaś wątek kryminologiczny dotyczący wejścia przestępczości zorganizowanej w te oszustwa podatkowe, a w tym jakże aktualny wątek zmiany modus operandi w obszarze obrotu paliwami w tzw. oszustwach podatkowych. Za dowód świetnej wiedzy o tej przestępczości, uznaję poruszoną w tym rozdziale kwestię zmiany sposobów działania przestępców (choćby w kontekście JPK) i poszukiwanie do działań przestępczych firm mających już „podatkową” i „biznesową” wiarygodną historię. Jest to ściśle powiązane z koniecznością posiadania wiarygodności w „finalnym” zbyciu towarów „ze zgubionym” VAT, gdyż w ramach koncepcji dobrej wiary podatnika VAT, pojawiły się jasne wytyczne wyłączające tego rodzaju ocenę: np. nabycie towaru od spółki bez historii biznesowej, bez wyników finansowych, z młodym zarządem (dodać tu można dalej idące praktyki: wpisanie do KRS nieuprawnionych reprezentantów, dokonywane na sfałszowanych dokumentach korporacyjnych i w ten sposób sprzedaż swoich towarów, podszywając się pod istniejącego podatnika). Podzielam także odczytywane z treści rozprawy znaczenie osób fizycznych w tym obszarze i de facto instrumentalne traktowanie osób prawnych – formalnie podatników (vide: szerokie rozważania o pozyskiwaniu figurantów do pełnienia funkcji członków zarządu spółek uczestniczących w łańcuchach). I wreszcie, Autorka trafnie akcentuje złożoność ocen karnych wyłudzeń VAT, w szczególności przy posługiwaniu się nierzetelnymi fakturami VAT. I podzielam stanowisko Autorki, że „fakturowa” nowelizacja KK była jednym z wielu czynników, mających znaczenie w ograniczeniu zgoła powszechnego zjawiska „drukowania” pustych faktur, w związku z oczywistym wpływem ten noweli na przestępczą kalkulację tzw. ryzyka zysków i strat (choć kwestia pogłębiania się niespójności polityki kryminalnej, też wydaje się tu być oczywista). Wątek o organach uprawnionych do ścigania tego rodzaju czynów, nie jest tu zbędny, a wnioski o skali tego zjawiska zagrażającego finansom publicznym, jest słuszny. W kontekście szerokich kompetencji rzeczowych do ścigania tego rodzaju czynów różnych organów, brak mi jednak szerszego stanowiska Autorki w tej materii. Nie będę ukrywał, że w mojej ocenie, ściganie na podstawie KKS ma także znaczenie dla kompetencji rzeczowych. Autor recenzji zaś stoi na stanowisku, że mimo reformy administracji skarbowej z 2017 r., do ścigania przestępczości zorganizowanej, także tej wpisanej w kontekst podatkowy, bardziej kompetentna i bardziej efektywna jest jednak Policja. Ten zaś organ wymiaru sprawiedliwości, w obszarze KKS ma jednak rolę subsydiarną.

Rozdział IV poświęcony została wybitnie trudnej kwestii, jaką jest złożoność ocen karnych omawianych czynów i relacji między art. 76 KKS a innymi przepisami karnymi sensu largo, które wchodzi w grę przy tych ocenach, z art. 286 KK na czele. I podzielić należy ocenę Autorki, że problematyka ta jest ogromnie złożona, a jednocześnie fundamentalna gdyż wykracza poza dwa wskazane wcześniej przepisy KKS i KK, a obejmuje w szczególności kwestię tzw. jednoczynowego zbiegu czynów z KK z czynami z KKS czy też z KW, choć w kontekście rozprawy, Autorka ogranicza się tu do problemu art. 8 par. 1 KKS. Rozważania w tym rozdziale Autorka rozpoczyna od porównania znamion czynów z art. 76 KKS i art. 286 par. 1 KK. Analiza ta miała także miejsce w rozdziale III, ale w tym rozdziale jest on kompleksowa i zasadniczo nie budzi żadnych zastrzeżeń. Przykładem rzetelności naukowej jest choćby wskazanie, że na gruncie art. 76 KKS występują różnice np. w wykładni znamion strony podmiotowej. Wskazane w tym rozdziale stanowisko Autorki jest jednoznaczne, a kwestie różnicy poglądów opisano w rozdziale III. Ale trafnie wskazuje Autorka, że różnice w znamionach obu oszustw nie zmieniają słusznego wniosku, że znamiona tych czynów są ze sobą powiązane, czy też precyzyjniej: okoliczności tworzące znamiona czynów z art. 76 KKS są także okolicznościami tworzącymi jedną z postaci klasycznego oszustwa tj. doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem na skutek wprowadzenia w błąd. I te relacje stały się podstawą do pojawienia się w praktyce stosowania prawa różnych ocen prawnych tych oczywistych relacji. Wывód Autorki w tej materii jest zupełny i rzeczowy. Autor niniejszej recenzji podzielał i podziela jedno z prezentowanych w rozprawie stanowisk, także akceptowane przez Autorkę, że relacje między tymi przepisami prowadzić winny do oceny, że odpowiedni przepis art. 76 KKS jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 286 par. 1 KK czy też art. 286 par. 3 KK. Problem jednak w tym, jak trafnie wskazuje Autorka, że w uchwale 7 SSN z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, SN stanął na stanowisku, że tzw. reguły wyłączenia wielości ocen karnych nie stosujemy w przypadku o którym mowa w art. 8 par. 1 KKS, a więc idealnego jednoczynowego zbiegu przestępstw i przestępstw skarbowych. A to oznacza konieczność ocen karnych w oparciu o oba przepisy. Trafnie Autorka wskazuje, że to stanowisko SN zasadniczo nie zostało zaakceptowane w doktrynie, ale jednocześnie stało się on podstawą do ugruntowania takiej praktyki u oskarżycieli. W tej części brakuje mi tylko odniesienia, że na gruncie tożsamego przepisu jakim jest art. 10 par. 1 KW, SN optuje za całkowicie odmienną oceną (przykładem może być np. wyrok SN z 18 maja 2017 r., IV KK 447/16), bo jak trafnie wskazuje się w doktrynie w tego rodzaju sytuacjach nie ma innej możliwości jak właśnie stosować wprost reguły wyłączenia wielości ocen karnych. Bo nie zmienia to faktu, że znamiona czynów z odrębnych kodyfikacji karnych mogą się pochtaniać lub krzyżować.

Rozważania o relacji art. 56 KKS i art. 76 KKS uznaję również za rzeczowe i poprawne, także wskazujące na profesjonalne zrozumienie omawianej tematyki. Należy podzielić stanowisko, że stany opisane w każdym z tych przepisów to stany rozłączne, a tylko w szczególnych sytuacjach jest możliwa kumulatywna ocena na gruncie KKS. Wynika to z faktu, że czyny opisane w art. 56 par. 1 – 3 KKS to działania mające na celu uszczuplenie należnego podatku, a zachowania o których mowa w art. 76 KKS to działanie mające na celu uzyskanie nienależnego zwrotu podatku. Tylko mam wątpliwość co do tego, czy na str. 179 rozprawy nie ma prostu błędu. Wpisano tam bowiem art. 76 KKS, a ja cały wywód uznaję że chodzi tu o art. 56 KKS. Liczę, że kwestię tę po prostu wyjaśnimy na publicznej obronie recenzowanej rozprawy. Pogląd bowiem o tym, że bezpodstawne odliczanie nadwyżki VAT jest czynem zaliczanym do znamion art. 76 KKS jest poglądem rzadkim i zasadniczo nie dominującym w doktrynie. Dla mnie zaś, odliczanie nadwyżki VAT w kolejnych okresach rozliczeniowych i w ten sposób obniżenie VAT do zapłaty, oparte na „pustych” fakturach, jest zachowaniem wyczerpującym znamion oszustw podatkowych z art. 56 par. 1 – 3 KKS.

Problematyka zaś zbiegu między art. 76 KKS a art. 62 KKS, jest poczyniona bardzo skrótowo, a ona również była przedmiotem znacznych sporów interpretacyjnych, analogicznych do sporów związanych z oceną zbiegu art. 76 KKS z art. 286 KK (bo była to pochodna ocen karnych na gruncie „powszechnych” przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów). Dodać należy tu także problem oceny znamion art. 62 par. 2 KKS, w brzmieniu do jego nowelizacji w 2016 r., gdzie w treści jasno wskazywano, że chodzi tu o nierzetelną fakturę w związku z wykonaniem dostawy lub usługi, a nie jakąkolwiek nierzetelną fakturę (pomijam jeszcze inną kwestię, że na gruncie KK faktura VAT mogła być nieprawdziwa, a np. dokumentacja gospodarcza może być już nierzetelna, co jest rozumiane szerzej niż pierwsze pojęcie). Niemniej jednak, przedmiotem rozprawy nie jest problematyka ocen karnych wystawiania lub posługiwania się nierzetelnymi fakturami VAT, a to powoduje, że należy zaakceptować przyjęty węższy nurt rozważań w kwestii jednak nie zasadniczej dla przyjętego meritum rozprawy.

Rozdział IV poświęcony został karnoprawnym konsekwencjom wyłudzenia zwrotu VAT. I w zasadzie, Autorka dokonuje tu oceny ustawowego zagrożenia na gruncie KKS oraz dokonuje oceny rodzajów i wysokości kar orzekanych na gruncie KKS za czyny z art. 76 KKS. I podzielam stanowisko Autorki, że polityka kryminalna przyjęta na gruncie KKS, była oparta na idealistycznym założeniu odmiennego charakteru tej przestępczości i odmiennego rodzaju jej sprawców. Nie bez znaczenia jest także jakże trafna konotacja, że ujęci i osądzeni sprawcy są „biedni”, co wyklucza dolegliwą

karę grzywny, organizatorzy są zaś często bezkarni, a odzyskanie zaległości podatkowych jest zasadniczo mierne. Wydaje się więc, że kwestia odpowiedniej polityki kryminalnej w analizowanej sferze jest bardzo złożona. A może jednak warto rozważyć, aby ją zmienić i wiele oszustw podatkowych, w szczególności tych na przedpolu właściwych oszustw podatkowych, kryminalizować jako klasyczne przestępstwa, a szereg administracyjnych deliktów, po prostu sankcjonować karami administracyjnymi. Bo pojawia się tu także kwestia ważna, ale niezwiązana z tą przestępczością, a bardziej z przestępczością akcyzową – czy chodzi tu działalność nielegalną i możliwość przepadku korzyści, czy też jest to jednak działalność legalna i zasadniczo konieczne jest „opodatkowanie”. Ale kwestia ta, to bardziej kwestia wniosków końcowych. Dodatkowo trafnie Autorka podkreśla kryminogenną treść art. 16 A KKS, przy czym jego znaczenie wiąże się nieprzemyślanym nie uwzględnieniem w KKS racjonalnych zmian w przepisach podatkowych, w postaci możliwości korekty deklaracji podatkowej także po wyniku kontroli podatkowej. I w tym aspekcie, brak mi jednak wskazania na brak spójności systemowej między KKS a prawem podatkowym i uwzględnienia odmienności funkcji KKS. Prawdą jest, że od 1 stycznia 2022 r. treść art. 16 A KKS uległa oczekiwanej i postulowanej zmianie, wprowadzając wzorem art. 16 KKS negatywną przesłankę możliwości niepodlegania karze w związku z korektą deklaracji podatkowej.

Rozdział VI poświęcono problematyce analizy danych statystycznych spraw karnoskarbowych prowadzonych w sprawach z art. 54 KKS, art. 56 KKS oraz art. 76 KKS. Natomiast rozdział VII objął rozważania o ocenach praktyków dotyczących tej odmiennej podstawy ścigania oszustw w postaci wyłudzeń VAT. W mojej ocenie, z uwagi na ścisłe powiązania tych rozdziałów, zasadna jest ich łączna ocena. Oba rozdziały potwierdzają ponadnormatywny wysiłek Autorki rozprawy i oba rozdziały dostarczają intrygujących informacji badawczych. Po pierwsze, nie jest zaskoczeniem, że spraw opartych wyłącznie na art. 76 KKS wydaje się być zasadniczo niedużo, a orzekane kary wydają się zasadniczo łagodne. To oczywiście nie tylko pochodna pewnej „filozofii” karania na gruncie KKS, ale także pochodna dążenia oskarżycieli publicznych do kwalifikowania czynów tego rodzaju w oparciu o KK, w szczególności o art. 286 par. 1 KK. Należy zwrócić uwagę, że do czasu zmian z 2017 r. w obszarze kompetencji rzeczowych oskarżycieli z aparatu skarbowego, przestępstwa powszechne należały do kompetencji prokuratorów. Nie bez znaczenia jest tu także okoliczność, że ujawnienie tych czynów miało częsty związek z procedurami dotyczącymi ujawniania prania pieniędzy. A tu, mimo zmian z 2017 r. i powołania Krajowej Administracji Skarbowej, informacje z GIIF o tzw. podejrzanych operacjach finansowych, uzyskują wyłącznie prokuratorzy. Kompleksowa ocena wymagała by więc analizy spraw opartych na art. 299 par. 1 KK

i art. 286 par. 1 KK, ale w samej statystyce nie będzie widać, czy czyny objęte tą kwalifikacją to wyłącznie wyłudzenia VAT. Po drugie, co widać także w treści samej rozprawy, te schematy przestępcze, szkodliwe dla Państwa są bardzo złożone prawnie i faktycznie. Nie jest więc zaskoczeniem, że z badań ankietowych wynika że jednym z czynników decydujących o trudnościach w skutecznym ściganiu sprawców tego rodzaju oszustw, jest bardzo złożony charakter tych spraw, wymagających posiadania szerokiej wiedzy prawnej, wykraczającej poza KK czy też KKS. Po trzecie, jakże słuszny jest wniosek, że kluczem do ograniczenia tych szkodliwych praktyk jest nie tylko skuteczność wymiaru sprawiedliwości, ale przede wszystkim efektywność aparatu skarbowego i wprowadzanie mechanizmów, które będą ograniczać możliwość popełniania tego rodzaju czynów. Po czwarte, czego jestem także zwolennikiem, zasadna jest specjalizacja wymiaru sprawiedliwości, także w obszarze Sądów. Nie jest zaskoczeniem, że badania ankietowe Autorki potwierdzają, że najwięcej odpowiedzi o złożonym charakterze tych spraw, jako obiektywnej trudności w ich prowadzeniu, padło ze strony Sędziów. Prawdą jest bowiem, że sprawy karne gospodarcze są odmienne od typowych spraw kryminalnych. Mają one odmienną specyfikę i do ich prowadzenia konieczna jest odmienna wiedza i doświadczenie. Dla Autorki jest nieustającym zaskoczeniem, że w sprawach cywilnych od 1989 r. mamy tzw. wydziały gospodarcze w Sądach, a mimo tak zmienionej przestępczości, nie ma do dziś wydziałów karnych gospodarczych. Po piąte, chaos legislacyjny, kompetencyjny oraz orzecznicy w tej materii, jaki mamy nadal w Polsce powoduje, że także nie jest zaskoczeniem taka różnica poglądów co do kwalifikacji karnej tego rodzaju czynów. To także ma pewien związek z efektywnością działania wymiaru sprawiedliwości, bo de facto nie ma tu jednoznacznie uprawnionych organów. Potwierdza to także Autorka, postulując istnienie jednej wyspecjalizowanej instytucji, do ścigania tego rodzaju czynów.

Jak już wskazano wcześniej, wywód prowadzony w rozprawie jest kompleksowy, rzeczowy i pogłębiony. Zasadniczy cel rozprawy został przez Autorkę osiągnięty. Nie można się dopatrzeć w strukturze i treści rozprawy braków lub błędów. Co więcej, wiele z analiz Autorki cechuje się wysoką jakością i jest dowodem na jej wysoką zdolność do poprawnej i rzeczowej analizy tekstów normatywnych, włączając w tym poprawne wnioski. W mojej ocenie, konieczne jest podkreślenie, że wybrana przez Autorkę tematyka jest bardzo trudna i wymaga wiedzy wykraczającej poza sferę prawa karnego oraz wymaga zrozumienia metod działania przestępców, zrozumienia wykorzystywanych przez nich mechanizmów i pozakarnego

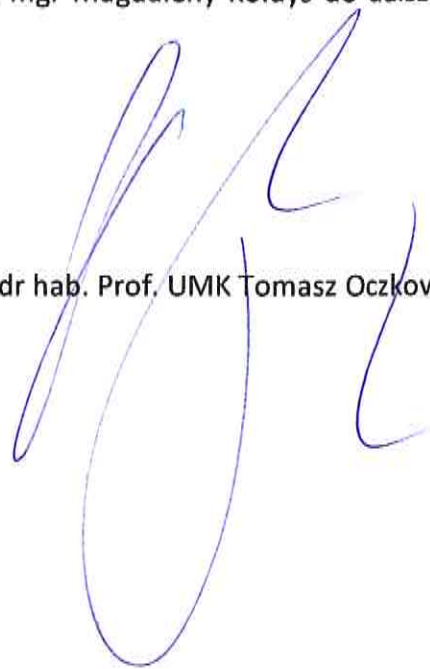
otoczenia prawnego. I z całą stanowczością podkreślam, że recenzowana praca świadczy o wielkiej wiedzy Autorki w tej bardzo trudnej tematyce, a także jest dowodem na posiadanie umiejętności dokonywania rzeczowych analiz i wyprowadzania właściwych wniosków. Autorka bardzo udanie łączy różne konteksty normatywne oraz zna i rozumie, całe otoczenie faktyczne i prawne, jakie wiąże się z tą przestępczością i problemami w jej zwalczaniu czy też redukowaniu. Autorka w trudnych ocenach prawnych zajmuje jednoznaczne stanowisko, co także wymaga podkreślenia. Oczywiście, temat poruszany przez Autorkę ma szereg wątków ubocznych, ściśle powiązanych z tą kwestią w postaci posługiwania się „pustymi” fakturami, dwutorowości reakcji karnych, posiadania przez różne organy wymiaru sprawiedliwości kompetencji rzeczowych do ścigania faktycznie tych samych czynów, czy też związków tych czynów z praniem brudnych pieniędzy. Ale przyjęty przez Autorkę motyw przewodni pracy, siłą rzeczy powodował, że tak szerokie rozważania zmusiłyby Autorkę do nieracjonalnego wysiłku, nieadekwatnego do przyjętego nurtu rozważań. W kontekście wniosków końcowych, z mojej strony pojawia się pytanie, czy problematyka ta nie wiąże się jednak z rozważaniem o pewnych zmianach legislacyjnych, także obejmujących KKS ? Bo przecież, omawiana problematyka to jednak typowa przestępczość kryminalna, oparta na bezprawnych praktykach i oparta na dążeniu do uzyskiwania wymiernych korzyści majątkowych. I taki aspekt, w kontekście treści recenzowanej pracy, wydaje się ważkim do poruszenia w trakcie publicznej obrony rzeczowej rozprawy.

III. WNIOSKI KOŃCOWE.

Powyższe uwagi polemiczne, w żaden sposób nie są w stanie zanegować pozytywnej oceny merytorycznej pracy. W konkluzji stwierdzam zatem, że Pani mgr Magdalena Kołdys przedstawiła samodzielną rozprawę doktorską, która stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego z zakresu prawa karnego. Mając na uwadze powyższe uważam, że rozprawa doktorska Pani mgr Magdaleny Kołdys pt. *„Przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług”*, napisana pod kierunkiem Pana Prof. dr hab. Andrzeja Sakowicza, w Katedrze Postępowania Karnego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, odpowiada warunkom określonym 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 jednolity Dz.

U. z 2017 r., poz. 1789) i uzasadnia dopuszczenie Pani mgr Magdaleny Kołdys do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim.

dr hab. Prof. UMK Tomasz Oczkowski

A handwritten signature in blue ink, consisting of several large, fluid loops and strokes, positioned above the printed name.

