

Gdynia, 3 grudnia 2023 r.

dr hab. Jacek Potulski, prof. ucz.
Katedra Prawa Karnego Materialnego
i Kryminologii
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Gdański

Recenzja

Rozprawy doktorskiej Pani magister Agaty Aleksandry Grzech pt. „*Karnoprawna problematyka oszustwa podatkowego*” napisanej pod kierunkiem naukowym Pani dr. hab. Anny Muszyńskiej prof. UW. oraz promotora pomocniczego dr Katarzyny Łucarz na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.

I. WYBÓR TEMATU ROZPRAWY.

Wybór problemu badawczego, sposób jego ujęcia w tytule rozprawy oraz przyjęcie zakresu materiału do oceny zasługuje na uznanie – Doktorantka odniosła się do problemu bardzo doniosłego praktycznie, dotyczącego poważnych przestępstw na szkodę Skarbu Państwa oraz ważnych zagadnień teoretycznych.

Podkreślić trzeba, że materia rozprawy doktorskiej posiada istotny walor praktyczny. W treści pracy widać, że jest ona realizowana przez osobę z doświadczeniem zawodowym w zakresie zwalczania przestępstw. Nie umniejsza to jednak teoretycznego aspektu pracy – w tym zakresie rozważania Autorki odnoszą się do węzłowych problemów a zaproponowane rozwiązania są trafne i logiczne.

Wątpliwości recenzenta, które nie zostały rozwiane w toku lektury pracy, wywołuje ograniczenie problematyki rozprawy do oszustw podatkowych w zasadzie wyłącznie do podatku VAT. Zakres pracy, odwołanie do poszczególnych przepisów oraz wątpliwości teoretyczne powinny zostać odniesione również np. do podatku dochodowego czy chociażby podatków lokalnych opartych na deklarowaniu powierzchni czy liczby mieszkańców lokalu. Najlepszym przykładem zbieżności tematów jest kwestia relacji zatajania dochodu zarówno w

odniesieniu do podatku VAT jak i dochodowego. Czynność zatajenia dochodu uznana za przejaw oszustwa podatkowego dotyczy bowiem nie tylko konsekwencji na gruncie podatku VAT ale również, co oczywiste – PIT i CIT. Nie umniejsza to jednak wartości pracy ale mogło by to wpłynąć np. na zmianę jej tytułu.

II. ZAKRES ROZPRAWY I PROBLEM BADAWCZY.

Doktorantka podjęła się opracowania rozprawy poświęconej oszustwu podatkowemu w zakresie w zasadzie wyłącznie podatku VAT. Oczywiście w praktyce karnoprawnej jest to problem najpoważniejszy (doktorantka wskazała to już na 12. stronie swojego opracowania) a sposób funkcjonowania regulacji prawnych w tym zakresie aż „prosi się” o próby działań oszukańczych. Ryzyka dla Skarbu Państwa zostały w pracy dobrze zidentyfikowane i ocenione – widać tutaj rzetelność rozważań Doktorantki.

Mamy tu do czynienia z opracowaniem pogłębionym – zarówno na poziomie prawa karnego jak i odwołań do regulacji fiskalnych umieszczonych w kontekście prawa UE oraz systemu tworzonego w ramach wartości EKPCz.

Podstawowymi problemami badawczymi, jakie postawiła przed sobą Doktorantka, to dokonanie oceny prawnej dotyczącej zjawiska oszustwa podatkowego oraz wskazanie zasadniczych problemów omawianych regulacji. Jako główny problem badawczy Autorka wskazała pytanie, „**Czy aktualnie obowiązujący model odpowiedzialności za oszustwa podatkowe jest optymalny, czy też należy wprowadzić zmiany – jeśli tak, to w jakim zakresie?**”. W końcowej części pracy czytelnik znajduje odpowiedź co do stanowiska Doktorantki i jest to odpowiedź satysfakcjonująca.

Stosownie do tych zadań Doktorantka opierała się na badaniu podstawowym – analizie przepisów prawnych doktryny, orzecznictwa – metodzie formalnodogmatycznej i teoretycznoprawnej. Ponadto Autorka odniosła się w niewielkim stopniu do metody historyczno-porównawczej. Dodatkowo Doktorantka wskazała metodę socjologii empirycznej polegającej na badaniu praktyki instytucji – Prokuratury Okręgowej w Zielonej Górze.

Dobór metod badawczych uznać należy za prawidłowy, gdyż w efekcie pozwolił na osiągnięcie wytyczonych przez Autorkę celów pracy, która w założeniu miała charakter dogmatyczny. Z perspektywy oceny normy to właśnie te metody badawcze wydają się najsłuszniejsze i najbardziej skuteczne. Jest to bowiem dysertacja *stricte* materialnoprawna.

Oczywiście z uwzględnieniem faktu, iż część regulacji dotyczących oszustwa podatkowego ma charakter norm prawa podatkowego.

III. UKŁAD ROZPRAWY.

Układ pracy jest czytelny, jasny. Poszczególne rozważania wynikają z siebie i wzajemnie nawiązują lub są kontynuacją – w szczególności wartościowe jest opracowanie regulacji prawa podatkowego jako baza do rozważań karnoprawnych.

Poszczególne elementy pracy są jasno i precyzyjnie opisane – powoduje to jednak, że plan pracy jest bardzo rozbudowany. Należy traktować to jako wartość opracowania – dzięki takiemu szczegółowemu podejściu dotarcie do poszczególnych elementów opracowania jest ułatwione.

IV. OMÓWIENIE ROZPRAWY.

Recenzowana rozprawa liczy 339 stron, przy czym na 303 stronach zawarte są rozważania merytoryczne. Pozostała część to bibliografia i odwołanie do bogatego zbioru aktów prawnych (w szerokim rozumieniu tego pojęcia). W pracy wykorzystano ponad 179 publikacji. Ponadto przygotowano listę innych źródeł (26 pozycji), w szczególności były to dokumenty o charakterze interpretacji podatkowych, projektów aktów prawnych, informacji o charakterze administracyjnym. Ponadto podkreślenia wymaga bogata baza aktów normatywnych (59) oraz bardzo bogata baza orzecznictwa składająca się ze 153 pozycji zarówno orzeczeń polskich jak i sądów i trybunałów międzynarodowych i ponadnarodowych.

Analizując przytoczoną literaturę szczególnie należy zwrócić uwagę na bardzo dużą liczbę odwołań. Jest to baza obszerna, skupiająca ważne pozycje dorobku doktryny przede wszystkim prawa karnego skarbowego z pewnym pominięciem prac kryminologicznych. Po zakończeniu opracowaniu rozprawy pojawiły się kolejne warte omówienia publikacje, które przy ewentualnym wydaniu pracy w formie książkowej winny być uwzględnione. Z brakujących nowych, ale przygotowanych do 2022 r., pozycji literatury warto wskazać artykuł Patrycji Frydrych „*Firmanctwo jako forma oszustwa podatkowego*”, Doradca Podatkowy Nr 9, 2022 r. oraz bardzo ważne opracowanie Dariusza Ocieczka „*Wybrane zagadnienia związane ze zwalczaniem zorganizowanej przestępczości VAT w ujęciu praktycznym*”, Prokuratura i Prawo, Nr 11, 2022 r. Praca nie zawiera odwołań do literatury obcojęzycznej.

Całość rozważań, poprzedzona wstępem i zakończeniem, zawarta została w siedmiu rozdziałach. Treść rozprawy co do zasady odpowiada przyjętemu tytułowi oraz tytułom rozdziałów. Zdarza się jednak, że w swoich rozważaniach Autorka odbiega od tematyki poszczególnych rozdziałów, wchodząc w problemy natury ogólnej.

We Wstępie recenzowanej pracy Autorka określiła zakres pracy, przyjęte metody badawcze oraz wskazała na wzmiankowane wcześniej pytanie badawcze. Doktorantka podkreśliła najważniejsze problemy, które zostaną omówione w opracowaniu, omówiła pojęcie prawa karnego skarbowego oraz scharakteryzowała poszczególne rozdziały recenzowanej rozprawy.

W Rozdziale I rozprawy doktorskiej Autorka opisuje kształtowanie się rozwiązań prawnych dotyczących oszustw podatkowych w systemie karnym skarbowym. Doktorantka prawidłowo opisuje znacznie zasady *nullum crimen sine lege* kontekście blankietowości regulacji karnoskarbowych. Jest to bardzo ważne i prawidłowo omówione. Świetnie – tj, czytelnie i prawidłowo formalnie omówiono też istotę podatku VAT – odwołanie do tego reguł podatku jest niezbędne w zrozumieniu problemu oszustwa podatkowego.

Wśród ciekawych wypowiedzi Doktorantki zauważyć można pewne uproszczenia – przykładem jest wskazane na str. 18 porównanie kodeksowej instytucji czynnego żalu z regulacjami karnoskarbowymi. W ocenie recenzenta różnice pomiędzy tymi instytucjami oraz specyfika regulacji karnoskarbowych raczej wskazuje na różnice pomiędzy postaciami czynnego żalu a nie podobieństwo. Również na stronie 24 rozprawy nieco brakuje przytoczenia argumentacji dotyczącej omawianego sporu co do zasady określoności przestępstw skarbowych. Po lekturze uwag opisanych na stronie 33 (i 35) u recenzenta (który *notabene* jest również podatnikiem VAT) pojawia się pytanie co do aktualności istnienia konieczności składania deklaracji VAT po pełnym wdrożeniu systemu jpk.

Rozdział 2 opisuje normatywne ujęcie oszustwa podatkowego w prawie polskim. Jest to bardzo ważna część pracy – bezpośrednio odwołująca się do jej tytułu. Rozważania podjęte w tym Rozdziale są ważne, formalnie poprawne, ciekawe i przemyślane. Autorka opisuje zakres pojęcia „oszustwo podatkowe” – jest on niezwykle szeroki. Recenzent nie podziela szeroko argumentowanego poglądu Autorki co do uznania za formę oszustwa nieujawnienia podstawy opodatkowania. Trudno bowiem – odwołując się do znanego z k.k. pojęcia oszustwa – uznać iż czynność nieprowadząca do rozporządzenia mieniem może właśnie za oszustwo być uznana. Oczywiście cel merkantylny działań sprawcy jest tożsamy z wyłudzeniem zwrotu podatku ale formalnie są to inne działania. Jednocześnie z dużym uznaniem należy odnieść się do

szczegółowej analizy znamion typów czynów zabronionych – jest ona poprowadzona dokładnie, precyzyjnie i rzetelnie.

Ciekawie również poprowadzono rozważania dotyczące podmiotowych aspektów oszustwa podatkowego przy jednoczesnym podkreśleniu, iż regulacja k.k.s. ułatwia ściganie poprzez brak włączenia konieczności udowodniania kierunkowej postaci zamiaru. To prawda – ułatwia, ale w rozprawie nie przedstawiono argumentów dla uznania, iż jest to dobre rozwiązanie.

Prawidłowo są prowadzone rozważania dotyczące społecznej szkodliwości oszustwa – w tym odwołanie do wysokości należności publicznoprawnej podatkowego - z tą jednak uwagą, że ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu winna być nie tylko przedmiotem oceny sądu (s. 63) ale również prokuratora.

Bardzo ważne praktycznie są uwagi Autorki co do błędu – problematyka odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe dla wielu uczciwych podatników wiąże się z niezrozumieniem treści skomplikowanych regulacji podatkowych. Jednocześnie nie można zgodzić się z tezą Autorki, iż istnienie rozbieżności w doktrynie wyłącza realizację znamion – tak nie jest – takie rozbieżności mogą wyłączać winę właśnie a nie bezprawność. Wątpliwości budzą też uwagi Doktorantki co do domniemania posiadania wiadomości specjalnych przez profesjonalistę (s. 69). Pamiętając, że tak może być, nie można zapomnieć o fakcie, że wina w postępowaniu karnym i karnoskarbowym musi być udowodniona. Jednocześnie można było oczekiwać od Doktorantki omówienia kwestii odpowiedzialności podatnika korzystającego z usług profesjonalnego biura rachunkowego – nie uzyskaliśmy odpowiedzi, czy takie działanie wyłącza odpowiedzialność podatnika, ogranicza je czy jest bez wpływu np. na winę.

Podkreślenia też wymagają uwagi Autorki dotyczące określenia kar i odwołania wyliczenie grzywny do czasu popełnienia czynu.

W odniesieniu do Rozdziału 2 pojawia się też drobna uwaga techniczna - na stronie 40 recenzent widzi też niepotrzebną treść przypisu 100 – powtarzanie pełnej nazwy Kodeksu karnego z adresem do Dz.U., w sytuacji, w której jest to już opisane w spisie skrótów jest niepotrzebne. Jednocześnie – na stronie 78 brakuje wskazania na podstawie jakiego aktu prawnego (rozporządzenia) wprowadzono stan epidemii na terytorium RP.

Bardzo wartościowy merytorycznie jest Rozdział 3. Obrazuje on jasno praktyczne doświadczenia Doktorantki i opisuje szczegółowo zagadnienia walki z oszustwami podatkowymi. Z perspektywy recenzenta warto podkreślić słuszne uwagi Doktorantki

dotyczące braku konieczności samodenuncjacji (s. 86). Jeszcze ważniejsze są uwagi dotyczące relacji pomiędzy odpowiedzialnością podatkową a karnoskarbową (s. 87). Warto też podkreślić znaczenie uwag dotyczących ściągania równowartości należności podatkowych (s. 90).

W Rozdziale 3. Autorka nie uniknęła jednak drobnych błędów czy niedopowiedzeń. Na stronie 85 użyto sformułowania „handel narkotykami”, które to pojęcie ma charakter potoczny i nie znajduje odzwierciedlenia w regulacjach polskiego prawa karnego. Wątpliwości też budzi uznanie firmanctwa za oszustwo podatkowe (s. 92) – Autorka nie uzasadniła przekonująco takiej koncepcji. Rozwinięcia też wymagałoby ponoszenie odpowiedzialności za pomocnictwo i współsprawstwo (s. 94). Oczywiście jest też stwierdzenie, że „składanie nierzetelnych deklaracji jest pojęciem zakresowo szerszym, niż przedkładanie tzw. pustych faktur”. Warto też było wskazać na argumenty przemawiające za tezą, że „wzorzec sumiennego handlowca nie istnieje na gruncie polskiego orzecznictwa”. W ocenie recenzenta nieco pobieżne są też rozważania dotyczące konsekwencji prawno-podatkowych dotyczących sprawcy czynu z art. 76 k.k.s.

Wydaje się, że Rozdział 4. powinien być umieszczony na początku pracy – omawia on zagadnienia o charakterze ogólnym i jak się wydaje warto przedstawić je na początkowym etapie pracy. Jednocześnie w treści tegoż rozdziału należy podkreślić szereg bardzo ważnych uwag. W szczególności warto wskazać na uwagi dotyczące łączenia odpowiedzialności administracyjnej i karnej. Doktorantka wykazała się dużą wiedzą z zakresu również prawa administracyjnego opartą o odwołania do odpowiednich orzeczeń ETPCz oraz TSUE. Omówione zostały, aczkolwiek także poprzez pewne powtórzenia, reguły odpowiedzialności skarbowej z uwzględnieniem problematyki winy oraz zasad postępowania skarbowego oraz karnoskarbowego.

Niezwykle wartościowe są uwagi zapoczątkowane na s. 159 opracowania odnoszące się do wzajemnych relacji art. 76 k.k.s. i art. 286 k.k. Doktorantka przeanalizowała regulacje, zmieniające się orzecznictwo i wyprowadziła praktycznie racjonalne wnioski. Oczywiście zakres pracy nie umożliwił wskazania wszelkich problemów orzeczniczych jednakże słusznie podkreślono wyeksponowanie najważniejszych problemów (s. 171). Trochę może więcej należałoby poświęcić pracy wykładni art. 8 § 1 k.k.s. a stwierdzenia „uznaje się...” (s. 176) powinny wiązać się również z wypowiedzią co do poglądów przeciwnych. Z kolei analiza orzecznictwa zapoczątkowana na str. 179 opracowania jest bardzo pogłębiona, ciekawa i wartościowa praktycznie. Co ciekawe Autorka do niektórych z orzeczeń, słusznie, odnosiła się krytycznie i z odpowiednim dystansem. Wartościowe są również porównania z krajową linią

orzecniczą oraz wypracowywane postulaty jej zmiany – ta część opracowania ma duży walor praktyczny (s. 188-189).

Wydaje się, że z pewnym uproszczeniem mamy do czynienia w uwagach dotyczących zawinienia na płaszczyźnie prawa podatkowego (s. 136). Może warto było również szerzej (niż n s. 156) omówić wymiar kary za wykroczenia skarbowe. Kontrowersyjne jest też stwierdzenie o bezpodstawnym wzbogaceniu Skarbu Państwa (s. 179).

Zupełnie inny charakter (kryminologiczny) ma bardzo ciekawy Rozdział 5. opracowania. W tej części pracy omówiono przyczyny, sposoby i formy oszustw podatkowych. Z oczywistych względów jest to analiza niepełna – metod oszustw jest praktycznie tyle co sprawców. Ale ich uogólnianie bardzo się Autorce udało – jest to najciekawsza część recenzowanej pracy. W pewnym sensie konkluzją charakteru rozdziału są pewne lekko populistyczne uproszczenia Autorki (np. o niedbalstwie i zniechęceniu obywateli) aczkolwiek oddają one w pewnym sensie istotę problemu. Polemiczne też wydają się tezy o zbyt krótkich okresach przedawnienia odpowiedzialności karnoskarbowej (s. 198). Również używanie słów „niejednokrotnie” w pracy naukowej wymagałoby odwołania do odpowiedniej literatury przedmiotu czy danych statystycznych. Ciekawe rozważania o przyczynach moralnych również zdecydowanie lepiej by „brzmiały” gdyby były oparte o badania lub stosowną literaturę. Jednocześnie z perspektywy podatnika wartościowe jest rozróżnienie nadużycia prawa z oszustwem podatkowym (s. 211).

Wydaje się, że takie zjawiska, jak np. „karuzela podatkowa” czy inne działania sprawców opisane w opracowaniu wymagałyby szerszej perspektywy, odniesienia się do bogatszej literatury czy orzecznictwa.

W Rozdziale 6. opisano sposoby zapobiegania oszustwom podatkowym. Rozdział rozpoczynają bardzo ciekawe informacje dotyczące luki podatkowej, relacji polskiej VAT-GAP do odpowiednich danych z innych krajów UE oraz kierunków działań polskich służb zwalczających oszustwa podatkowe. Ciekawie zostały również opisane kierunki zmian legislacyjnych, bardzo trafnie Autorka „rozprawiła” się też z populistycznymi uwagami dotyczącymi jednej stawki VAT czy podatku obrotowego. Może warto było tylko wskazać, że niezależnie od zasadności kierunków zmian – istnienie podatku VAT jest konieczne z uwagi na funkcjonowanie Polski w UE.

Prawidłowe są też uwagi Doktorantki dotyczące solidarnej odpowiedzialności, brakuje może tylko zobrazowania konsekwencji prawnych atypowości danej transakcji. Prawidłowo

przedstawiono też nowe systemy informatyczne służące do walki z oszustwami podatkowymi oraz nowe mechanizmy uiszczania podatku VAT. Dalsze rozważania są prawidłowe – warto wskazać, że Autorka przyjęła, iż doszło do zwiększenia wykrywalności typów czynów zabronionych (s. 267) a jednocześnie nie odniosła się w tym fragmencie wypowiedzi do konkretnych danych.

Rozdział 7. rozprawy to ważne badania własne – analiza statystyczna postępowań w sprawie o oszustwa podatkowe prowadzone we właściwości miejscowej Prokuratury Okręgowej w Zielonej Górze. Z pewnością wybór tej Prokuratury miał uzasadnienie praktyczne – może jednak warto było trochę rozszerzyć zakres terytorialny badań aby nadać im bardziej uniwersalny charakter? Niemniej jednak samo prezentowanie danych jest jasne, czytelnie obrazuje kierunki i cechy toczących się postępowań. Wśród tych badań brakuje może skuteczności działań prokuratury w relacji do sposobu zakończenia postępowania przed sądem - czy postępowanie zakończyło uniewinnieniem, skazaniem czy np. umorzeniem. W końcowej części rozdziału badania zostały przeanalizowane i omówione w sposób prawidłowy.

W Zakończeniu Doktorantka podsumowała swoje badania, przygotowała postulaty *de lege ferenda* (s. 303) oraz, co chyba najważniejsze, dokonała po raz kolejny bardzo trafnej i krytycznej oceny treści art. 8 § 1 k.k.s. na tle Konstytucji RP oraz regulacji międzynarodowych (s. 300).

V. WNIOSKI KOŃCOWE.

Recenzowana rozprawa Agaty Aleksandry Grzech pt. „*Karnoprawna problematyka oszustwa podatkowego*” odpowiada niewątpliwie wymogom stawianym pracom doktorskim. Zgłoszone przez recenzenta uwagi i zastrzeżenia, często mające charakter formalny i edycyjny, nie zmieniają ogólnej, bardzo pozytywnej jej oceny. Jest to opracowanie solidne, rzetelne merytoryczne, przedstawiające bardzo istotne odwołania do innych dziedzin prawa – w szczególności prawa podatkowego. Autorka swobodnie posługuje się niezbędnymi dla potrzeb analizy naukowej aktami prawnymi, literaturą, ujawnia ich znajomość i czyni to poprawnym językiem prawniczym. Przedstawia nadto własne refleksje naukowe – często w zasadnie kontrze do dominującego orzecznictwa. Wykazuje się tym samym umiejętnością prowadzenia dyskursu naukowego, analizy literatury i orzecznictwa. Podkreślić trzeba fakt, że rozprawa oparta została na co wystarczającej literaturze i bardzo bogatym orzecznictwie. Lektura recenzowanej rozprawy dowodzi, że Doktorantka wykonała ogrom pracy, zaangażowała się w

nią, nie chcą pozostawić tematów niewyjaśnionych. Opracowanie ma charakter kompleksowy i spójny merytorycznie.

Konkludując wskazuję, że Pani mgr Agata Aleksandra Grzech przedstawiła samodzielną rozprawę doktorską, która stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego z zakresu prawa karnego (w szczególności prawa karnego skarbowego). Pokazuje to stosowną wiedzę Doktorantki w tym obszarze. Mając na uwadze powyższe należy przyjąć, że rozprawa doktorska 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 ze zm.) i uzasadnia dopuszczenie Doktorantki – Agaty Aleksandry Grzech do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim.

dr hab. Jacek Potulski prof. ucz.