

Toruń, dnia 17 grudnia 2023r.

Dr hab. Jerzy Lachowski, prof. ucz.

Katedra Prawa Karnego

Wydział Prawa i Administracji UMK

Ul. Władysława Bojarskiego 3

87-100 Toruń

jerzy.lachowski@law.umk.pl

**Recenzja rozprawy doktorskiej Pani mgr Agaty Aleksandry Grzech pt.
Karnoskarbowa problematyka oszustwa podatkowego, napisanej pod
kierunkiem naukowym Pani dr hab. Anny Muszyńskiej, prof. UW r oraz
Pani dr Katarzyny Łucarz**

Pani mgr Agata Aleksandra Grzech przedstawiła do oceny rozprawę doktorską poświęconą karnoskarbowej problematyce oszustwa podatkowego. Zagadnienie to ma dużą doniosłość nie tylko z dogmatycznego, ale również społecznego punktu widzenia. Konstrukcja oszustwa podatkowego na gruncie kodeksu karnego skarbowego nie jest jasna, wszak już zakres tego pojęcia wydaje się sporny. Poza tym wykrywalność tego typu przestępstw, przy niezwykle skomplikowanej regulacji podatkowej jawi się jako niewielka, co niewątpliwie naraża Skarb Państwa na poważne straty materialne, a tym samym – pośrednio- również obywateli RP. W roku 2014 ukazała się rozprawa doktorska dr Z. Wardaka na zbliżony temat. Nie oznacza to, że analiza tego samego zagadnienia przez Doktorantkę nie była uzasadniona. Zważyć należy, że od opublikowania książki przez dr. Wardaka minęło prawie 10 lat, a poza tym Pani mgr Grzech ujmuje tę problematykę w nieco odmienny sposób. Podjęła się określenia zakresu pojęcia oszustwa podatkowego, przeanalizowała znamiona tych czynów skarbowych, do których to pojęcie można odnieść, a nadto przedstawiła czynniki sprzyjające popełnieniu tych przestępstw, instrumenty, które mogą im przeciwdziałać, a także zaprezentowała pewien wąski obraz przestępczości w tym zakresie. Takie ujęcie jawi się jako dość oryginalne, wszechstronne, kompleksowe, szerokie, ukazuje spojrzenie na problem z wielu perspektyw i choćby z tych powodów wybór tej problematyki

na przedmiot dysertacji doktorskiej, a także sposób jej ujęcia in genere zasługuje na pochwałę.

Przedstawiona do oceny rozprawa składa się z siedmiu rozdziałów, które poprzedza wstęp, a zamyka zakończenie i bibliografia.

W pierwszym rozdziale Autorka omówiła kształtowanie się rozwiązań prawnych dotyczących oszustw podatkowych w systemie karnym skarbowym. W tej części uwagę skupiono na znaczeniu specyfiki prawa karnego skarbowego dla tworzenia typów oszustw podatkowych, przedstawiono konstrukcję podatku VAT, jako podstawowego elementu takich czynów zabronionych.

Drugi rozdział został poświęcony normatywnemu ujęciu oszustwa podatkowego. Tutaj omówiono różnice między oszustwem klasycznym, a oszustwami podatkowymi, przedstawiono również spory na temat zakresu pojęcia oszustwa podatkowego, po czym Autorka przeszła do omówienia znamion poszczególnych typów czynów zabronionych, które nazwała oszustwami podatkowymi. Przeanalizowała w tym miejscu podmiot przestępstwa, stronę podmiotową, przedmiot przestępstwa oraz stronę przedmiotową. Uwagę poświęciła również zagadnieniu społecznej szkodliwości czynu, winie, instytucji błędu w obszarze prawa karnego skarbowego, sankcjom karnym oraz okresom przedawnienia.

Rozdział trzeci skupiono wokół problemów związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów oszustw podatkowych. Tutaj omówiono konstrukcję czynu polegającego na uchylaniu się od obowiązku podatkowego (art. 54kks), zatajeniu działalności gospodarczej (art. 55kks), oszustwa z art. 56§1-3kks, przestępstwo bezpodstawnego zwrotu podatku (art. 76kks). Po omówieniu tych typów Autorka analizuje modele odpowiedzialności za oszustwa podatkowe, w szczególności zestawiała ze sobą model odpowiedzialności administracyjnej, karnej skarbowej oraz karnej. W tej części szczególną uwagę skoncentrowano na zgodności jednoczesnego stosowania sankcji administracyjnych oraz karnych z zasadą *ne bis in idem*, rozważono również ten problem w kontekście instytucji idealnego zbiegu przestępstw (wykroczeń).

Rozdział czwarty poświęcony został zagadnieniu przyczyn, sposobów i form popełnienia oszustw podatkowych. Tutaj, wśród przyczyn popełnienia tych przestępstw wskazano przyczyny ekonomiczne, związane z systemem podatkowym, przyczyny wynikające ze swobodnego przepływu towarów i usług. Omówiono zagadnienie optymalizacji podatkowej, unikania opodatkowania, uchylania się od podatków, a także różne formy oszustw podatkowych, w tym karuzele podatkowe.

W kolejnym rozdziale przedstawiono instrumenty prawne, służące przeciwdziałaniu i zwalczaniu oszustw podatkowych. Tutaj Autorka wskazała na reformy podatkowe, konstrukcję solidarnej odpowiedzialności, systemy informatyczne służące przepływowi informacji, międzynarodowe instrumenty przeciwdziałania takim zjawiskom, a także metody wykrywania takich przestępstw.

W ostatnim rozdziale zaprezentowano dane statystyczne obejmujące postępowania w sprawach o oszustwa podatkowe, przy czym Autorka skupiła się na danych pochodzących z Prokuratury Okręgowej w Zielonej Górze i jednostkach jej podległych.

Tak ujęta struktura ocenianej rozprawy doktorskiej pozwala na sformułowanie ogólnego wniosku, że wszystkie jej części z pewnością mieszczą się w granicach tematu. Nie można Autorce zarzucić, że porusza w rozprawie zagadnienia czy to luźno związane, czy w ogóle niezwiązane z tematem. Analiza układu rozprawy świadczy również o tym, że można w niej wyróżnić właściwie trzy części: część dogmatycznoprawną skupiającą się na prawnej konstrukcji oszustw podatkowych, część- można rzec- kryminologiczną, analizującą zjawisko oszustw podatkowych, jego przyczyny i sposoby wykrywania i wreszcie część statystyczną- obrazującą to zjawisko w wybranej jednostce prokuratury. Takie ujęcie dowodzi, że konstrukcja pracy ma swoją logikę, jest przemyślana i nie naraża Autorki na ryzyko powtórzeń. Trzeba jednak wskazać, że układ ten rodzi również pewne wątpliwości lub zastrzeżenia. Po pierwsze, rzeczywiście zgodzić się należy z Autorką, że konstrukcja podatku VAT sprzyja chyba najbardziej popełnieniu oszustw podatkowych, ale kiedy się analizuje znamiona typów, które mieszczą się w tym pojęciu, to z łatwością można dojść do wniosku, że nie ograniczają się one tylko do kwestii podatku

od towarów i usług. Po drugie, mam wątpliwości, czy Pani mgr Grzech zasadnie w dwóch różnych miejscach omawia relację pomiędzy oszustwami podatkowymi i oszustwem klasycznym (rozdział 2.2.1) oraz orzecznictwo sądów krajowych dotyczące wzajemnego stosunku między art. 286kk i art. 76kks (rozdział 4.3.3.). Ponadto, jeśli już chciała przedstawić te kwestie osobno, to wątek relacji między art. 286kk i art. 76kk winien się znaleźć w rozdziale 3.4, a nie w rozdziale 4.3.3. Po trzecie, rozdział 2.2.3 winien być zatytułowany „Przedmiot ochrony”, a nie „Przedmiot przestępstwa”. Zastosowane przez Autorkę nazewnictwo może wszak wprowadzać czytelnika analizującego spis treści w błąd i sugerować, że ten fragment będzie dotyczył przedmiotu czynności wykonawczej. Podkreślić należy, że przedmiot przestępstwa utożsamia się raczej z przedmiotem czynności wykonawczej, a nie z przedmiotem ochrony. Po czwarte, w kategoriach pewnej niezręczności językowej traktuję ujęcie tytułu rozdziału 5.1. Brzmi on „Przyczyny powstania przestępstw związanych z podatkiem VAT” podczas gdy przestępstwa nie „powstają”, lecz są popełniane. Zatem tytuł tego rozdziału winien brzmieć „Przyczyny popełnienia przestępstw związanych z podatkiem Vat”. Po piąte, wykaz skrótów jawi się jako mało staranny. Skróty należało podzielić na grupy, typu: akty normatywne, organy, organizacje, czasopisma, inne etc. Poza tym nie mam zastrzeżeń do spisu treści recenzowanego opracowania.

Oceniana dysertacja jest napisana bardzo ładną polszczyzną, śladowe wręcz są błędy literowe, czy też stylistyczne. Autorka pisze w sposób bardzo komunikatywny, stąd też przekaz jest dla Czytelnika łatwy i dość przyjemny w odbiorze. Przypisy, gdy idzie o ich zawartość merytoryczną nie budzą wątpliwości. Natomiast pewne zastrzeżenia rodzi sposób powoływania literatury przedmiotu. Nierzadko Autorka wskazuje, że określony pogląd jest powszechnie reprezentowany w doktrynie, że wielu autorów wyraża określone stanowisko, natomiast dla zobrazowania takiego poglądu przywołuje tylko jednego autora lub jedno źródło. Tak się stało na przykład na s. 44, gdzie Autorka pisze : „Przedstawiciele doktryny wyrażają jednak wątpliwości dotyczące możliwości zaliczenia...”, podczas gdy w przypisie numer 110 przywołuje tylko jednego przedstawiciela nauki. Co gorsza, na stronie 45 pisze „Zdaniem wielu przedstawicieli doktryny, delikt firmanctwa...”, a na końcu

zdania nie robi przypisu, w którym wskazałaby tych „wielu” przedstawicieli. Co prawda kilka linijek dalej powołuje F. Prusaka oraz S. Baniaka, ale chyba nie da się zaprzeczyć, że nie jest to wiele autorów. Podobnie czyni na s. 46, gdzie w tekście wskazuje na część przedstawicieli doktryny, ale w przypisie uważny czytelnik nie znajdzie ani imiennego wskazania tych przedstawicieli ani odesłania do ich opracowań. Ze zbliżoną sytuacją mamy do czynienia na s. 56 (vide przypis 143; por. też s. 84, 108). Z taką praktyką spotykam się jako adwokat niekiedy w orzeczeniach sądów czy decyzjach organów ścigania. W dysertacji doktorskiej na taki sposób dokumentowania wywodu naukowego nie ma miejsca. Ponadto należy wytknąć, że przy omawianiu zasady *nullum crimen sine lege* oraz dopuszczalnej blankietowości na s. 21 i nast. zupełnie pominięto gruntowną monografię poruszającą te zagadnienia autorstwa J. Długosz (*Ustawowa wyłączność i określoność w prawie karnym*, Warszawa 2016).

W recenzowanym opracowaniu posłużono się kilkoma metodami badawczymi. Znajdujemy tutaj metodę historyczną, dogmatycznoprawną, kryminologiczną oraz statystyczną. Ze wszystkich Autorka korzysta poprawnie, z dużą swobodą. Nie mam w tym zakresie uwag krytycznych.

W przedstawionej do oceny rozprawie doktorskiej Pani mgr Grzech stawia szereg trafnych tez. Słusznie podkreśla, że do istoty oszustwa podatkowego należy wprowadzenie w błąd (s. 40). Jednocześnie zgodzić się należy z tym, że wprowadzenie w błąd nie musi być *expressis verbis* wskazane w treści przepisu typizującego czyn zabronionego. Znamię to można wszak wyinterpretować ze stylizacji analizowanego unormowania. Tak się dzieje na gruncie przepisu art. 54§1kks, gdzie mowa o nieujawnieniu podstawy opodatkowania, co przecież jest równoznaczne z wprowadzeniem w błąd organu podatkowego co do jej istnienia. Podobnie jest na gruncie art. 55§1kks, gdzie sprawca w celu ukrycia prowadzenia działalności gospodarczej posługuje się danymi innego podmiotu (s. 42). Generalnie zaakceptować należy przyjęty przez Autorkę katalog czynów zabronionych, które składają się na pojęcie oszustwa podatkowego. Trafnie postrzega istotę strony podmiotowej oszustw podatkowych. Oczywiście prawidłowo kwalifikuje typy z art. 55 i 56kks jako materialne, upatrując istoty skutku w narażeniu podatku na uszczuplenie.

Zgodzić się należy z twierdzeniem na s. 62, że katalog czynów, wyznaczających stopień społecznej szkodliwości czynu jest zamknięty. Doktorantka właściwie pojmując winę w ujęciu kompleksowym dostrzegając podwójne usytuowanie zamiaru i nieumyślności zarówno w winie, jak w stronie podmiotowej. W sposób czytelny przedstawia zagadnienie sankcji za oszustwa podatkowe, zestawia ze sobą prawidłowo problem przedawnienia zobowiązań podatkowych i przedawnienia karalności na gruncie kks. Dostrzega również problem zawieszenia biegu przedawnienia karalności na podstawie ustawodawstwa „covidowego”, choć tutaj zabrakło refleksji nad zgodnością tych rozwiązań z Konstytucją RP. Oczywiście trafne jest stanowisko Autorki, zgodnie z którym nie ma możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności na podstawie art. 54kks sprawcy, który nie ujawnia swojej nielegalnej działalności organowi podatkowemu. Nałożenie obowiązku zawiadomienia byłoby bowiem równoznaczne z doniesieniem o popełnieniu przestępstwa przez samego siebie (s. 84 oraz powołani tam autorzy). Oczywiście zgodzić się należy z jednoznacznym stanowiskiem Pani mgr Grzech, iż przypisanie sprawstwa oszustwa podatkowego nie jest możliwe wyłącznie w oparciu o znamiona przedmiotowe. Konieczne jest także przypisanie strony podmiotowej, którą w praktyce zwłaszcza organy ścigania rutynowo ignorują tak, jakby kodeks karny skarbowy oparty był na obiektywnej odpowiedzialności podobnej do odpowiedzialności podatkowej. W sposób prawidłowy ujmując zagadnienie współdziałania w ramach przestępstwa firmanctwa (s. 94). Słusznie podnosi na s. 107, że wyczerpanie błędów organu podatkowego nie wyczerpuje znamion czynu opisanego w art. 76kks. W sposób prawidłowy Autorka przedstawia ewolucję modeli odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe (s. 123 i nast.). Bardzo ciekawe są rozważania na temat kwestii naruszenia zasady *ne bis in idem* w przypadku pociągnięcia podatnika do odpowiedzialności podatkowej i karnej skarbowej (s. 140 i nast.). Bliski jest mi pogląd, że przepis art. 76kks stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286kk (s. 166). W pełni zgadzam się z krytycznym podejściem Autorki do stanowiska wyrażonego w uchwale SN z 24 stycznia 2013r., iż reguły wyłączania wielości ocen nie stosuje się do art. 8kks, wszak ustawa ich nie wyłącza. Bliska jest mi również krytyczna ocena regulacji

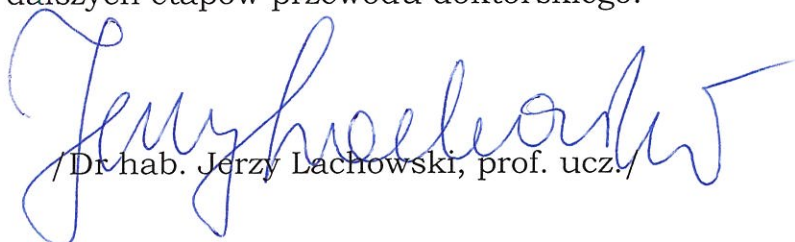
zawartej w art. 270a kk i art. 271a kk, która świadczy o swoistym „pogubieniu się” ustawodawcy w zakresie tego, gdzie powinny znaleźć się przepisy opisujące zachowania godzące w fiskalny interes Skarbu Państwa. Bardzo wysoko oceniam rozdział dotyczący przyczyn popełniania oszustw podatkowych. W tej części Doktorantka w sposób klarowny pokazuje niedostatki systemu normatywnego, które sprzyjają popełnieniu takich czynów. Jednoznacznie pozytywnie odnoszę się również do tej części recenzowanego opracowania, w której Pani mgr Grzech omawia instrumenty prawne, które mają przeciwdziałać takiemu zjawisku. Tutaj Autorka nie ogranicza się tylko do ich ukazania, ale przedstawia, w jaki sposób ich wykorzystanie może minimalizować ryzyko popełnienia oszustw skarbowych. Nie mam zastrzeżeń odnośnie do rozdziału VII, w którym przedstawiono i przeanalizowano statystyki, które obrazują skalę zjawiska oszustw podatkowych w sprawach, w których toczyły się postępowania karne karbowe w prokuraturze okręgu zielonogórskiego.

Lektura recenzowanego opracowania skłania również do pewnych uwag polemicznych, a niekiedy krytycznych. Mam wątpliwości- o czym pisano już wyżej- czy zasadne było ograniczenie się w rozdziale I do omówienia struktury podatku Vat, skoro oszustwa podatkowe mogą się wiązać również z innymi rodzajami podatków. To, że w praktyce najczęściej dochodzi do oszustw w związku z podatkiem od towarów i usług, przy takim a nie innym ujęciu tematu nie zwalniało Autorki od analizy kwestii możliwości dopuszczenia się takich przestępstw przy okazji innych podatków. Nie jest dla mnie jasne stanowisko Autorki w kwestii podmiotu przestępstwa z art. 76§1 i 2 kks. Na s. 48 zdaje się Ona sugerować, że jest to przestępstwo indywidualne, podczas gdy na s. 50 przywołuje (chyba z aprobatą- wszak brakuje tutaj głosu krytyki) wyrok SN z dnia 1 grudnia 2005r., w którym podano, że jest to przestępstwo powszechne. Tylko częściowo można zgodzić się z Doktorantką, że dla odpowiedzialności podmiotu zbiorowego konieczne jest wydanie wyroku skazującego (s. 51), podczas gdy zgodnie z art. 4 ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary wystarczy wyrok warunkowo umarzający postępowanie. Akcentując skutkowy charakter oszustw podatkowych, zwłaszcza przepisu art. 55 i 54kks Autorka zupełnie

pomija zagadnienie związku przyczynowego. Powstaje wszak pytanie, czy związek ten, przy tego typu przestępstwach wykazuje jakąś specyfikę w stosunku do odpowiedzialności za przestępstwa materialne w prawie karnym powszechnym, a jeśli tak, to na czym ta specyfika polega. Mam wątpliwości co do trafności tezy wyrażonej na s. 63, że ocena stopnia społecznej szkodliwości należy do kompetencji sądu. Czy organy prowadzące postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych nie mogą takiej oceny dokonać i na przykład umorzyć postępowanie z powodu znikomego stopnia społecznej szkodliwości? Autorka chyba nieprawidłowo postrzega funkcję błędu (jak należy mniemać- co do faktu) stwierdzając, że musi on być zawsze usprawiedliwiony (s. 68). Przecież takiego zastrzeżenia nie można odnieść do błędu co do znamion albowiem przepis art. 10§1kks takiej przesłanki nie wymienia. Należy podkreślić, że nawet błąd nieusprawiedliwiony odnośnie do znamion przedmiotowych czynu zabronionego będzie wyłączał umyślność. Usprawiedliwienie błędu nie ma znaczenia dla wyłączenia woli sprawcy odnoszącej się do takich znamion. Dziwię się trochę, że poruszając zagadnienie błędu na gruncie prawa karnego skarbowego, zwłaszcza tego, o którym mowa w art. 10§1kks Doktorantka nie podjęła próby wyjaśnienia, dlaczego ta regulacja jest inna niż to, co odnajdujemy w art. 28§1kk. Można zadać Autorce pytanie, kiedy usprawiedliwiony błąd powoduje możliwość łagodniejszego ukarania sprawcy (s. 68) skoro błąd taki- co do zasady- wyłącza zarzucalność, a więc winę i dekompletuje przesłanki odpowiedzialności karnej. Na s. 70 Doktorantka opowiada się za poglądem L. Wilka, zgodnie z którym „usprawiedliwiona nieznajomość przepisów prawa podatkowego stanowi błąd co do faktu, o którym mowa w art. 10§1kks, wyłączający umyślność”. Mam wrażenie, że akceptując ten pogląd myli błąd co do znamion przedmiotowych czynu zabronionego z błędem co do prawa. Zresztą można zadać w tym miejscu pytanie Autorce czym różni się błąd co do faktu od błędu co do prawa, wszak przywołany pogląd L. Wilka zdaje się mieszać obie instytucje ze sobą. W tym zakresie zabrakło chyba pogłębionej refleksji. Żałować należy, że przedstawiając zagadnienie dobrej/złej wiary na gruncie prawa podatkowego nie podjęto się udzielenia odpowiedzi na pytanie, na ile ustalenie złej wiary w postępowaniu podatkowym może wpływać na przypisanie zamiaru sprawcy

oszustwa podatkowego. Rodzi się wątpliwość, czy ustalenie złej wiary na gruncie prawa podatkowego i tym samym pociągnięcie do odpowiedzialności podatkowej jest równoznaczne z możliwością przypisania świadomości i woli realizacji znamion czynu zabronionego na gruncie prawa karnego skarbowego. Szkoda, że Autorka opisując specyfikę odpowiedzialności karnej skarbowej nie akcentuje jej szczególnych cech w relacji do prawa karnego powszechnego (s. 151-154). Wydaje mi się, że gdyby do tego przywiązała nieco większą uwagę, wejrzała nieco głębiej w teoretyczne podstawy odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i powszechne, to z nieco większą ostrożnością formułowałaby postulat zastąpienia instytucji idealnego zbiegu- kumulatywną kwalifikacją prawną. Zresztą generalnie można stwierdzić, że mankamentem przedstawionej do oceny rozprawy jest brak gruntownej podbudowy teoretycznej części prowadzonych analiz regulacji zawartej w kks.

Tytułem reasumpcji pragnę podkreślić, że walory recenzowanej rozprawy doktorskiej przewyższają liczbę jej niedostatków, co pozwala ostatecznie na formułowanie pozytywnej konkluzji. Moim zdaniem Autorka przedstawiła w niej i rozwiązała ważny problem naukowy, ukazała go w sposób oryginalny z kilku perspektyw (dogmatycznoprawna, przeciwdziałanie zjawisku, jego rozmiary), sformułowała pewne postulaty *de lege ferenda*. Udowodniła, że potrafi prowadzić samodzielnie badania naukowe. Tym samym stwierdzam, że przedstawiona do oceny dysertacja doktorska spełnia wymogi ustawowe 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 w zw. z art. 179 ust. 1 ustawy z 3 lipca 2018r. -Przepisy wprowadzające ustawę- Prawo o szkolnictwie wyższym dlatego wnoszę o dopuszczenie Pani mgr Agaty Aleksandry Grzech do dalszych etapów przewodu doktorskiego.


/Dr hab. Jerzy Lachowski, prof. ucz./

