

dr hab. Radosław Krajewski, prof. UKW w Bydgoszczy

**Recenzja rozprawy doktorskiej**

**Mgr Pawła Kołodziejskiego**

**„Śledztwa w sprawach nadużyć w podatku VAT”**

**przygotowanej pod kierunkiem**

**Prof. dr hab. Bogusława Sygita**

**na Wydziale Prawa i Administracji**

**Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie**

Problematyka nadużyć podatkowych w ogóle, a w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w szczególności, należy do niezmiernie ważnych praktycznie, a w konsekwencji atrakcyjnych dogmatycznie na gruncie prawa, zwłaszcza prawa karnego. Wszak nadużycia te mają swój poważny wymiar i to pomimo złożonych prób ich zwalczania oraz im zapobiegania ze strony państwa i jego instytucji, a straty Skarbu Państwa z tego powodu są więcej niż znaczne. Jest przy tym tak, że niekiedy instytucje państwowe odpowiedzialne za należyte wpływy podatkowe nie działają właściwie, a na pewno przypadki takie znane są z nieodległej przeszłości, a których poznanie jest choćby aspiracją jednej z sejmowych komisji śledczych. Wprawdzie w ostatnim czasie państwo podjęło wiele starań aby skalę tych nadużyć zmniejszyć, ale przecież to nie jest tak, że jedynie z tego powodu przestępcy nagle zrezygnują z bardzo intratnych, a taki wymiar mają przedmiotowe nadużycia, nielegalnych dochodów. W konsekwencji prawniczy namysł nad nadużyciami podatkowymi prowadzący do formułowania wniosków de lege lata i postulatów de lege ferenda wciąż pozostaje ważną przestrzenią badawczą, która stała się udziałem Autora pracy „Śledztwa w sprawach nadużyć w podatku VAT”.

Skupił się on na problematyce śledztw w takich sprawach. Pozwala to sytuować pracę jako mieszczącą się w prawie karnym materialnym, prawie karnym procesowym, ale też prawie karnym skarbowym oraz prawie karnym gospodarczym. Prócz tego Mgr Paweł Kołodziejski zasadnie omówił podstawowe kwestie z zakresu

prawa podatkowego. Jego opracowanie ma więc charakter interdyscyplinarny w ramach prawoznawstwa.

Podkreślenia wymaga także, że Autor połączył kwestie teoretyczne z analizami empirycznymi, co jest zaletą pracy, tym bardziej, że w dysertacjach prawniczych ta druga perspektywa nie jest standardem. Udział tej drugiej przestrzeni badawczej w całości spojrzenia na problem śledztw w przedmiotowych sprawach jest jednak dodatkowy.

Chciałbym także zaznaczyć, że podjęta przez Autora problematyka nie należy do „łatwych i przyjemnych”, wręcz jest nacechowaną pewną „nudą” wpisaną w jej istotę, no bo co „ciekawego” może być w nadużyciach podatkowych. Jest to zagadnienie tak naukowo, jak i praktycznie na wskroś „poważne”, w ramach którego nie ma miejsca na „luźne” rozważania. Nie jest jednak tak, że jedynie tematy „lekkie i ciekawe” mogą być przedmiotem badań naukowych w zakresie prawa karnego sensu largo, a wręcz nie powinno tak być. Zresztą to, co dla jednego ma takie cechy bądź ich nie ma, przez innego badacza może być uznane za zupełnie odwrotne, a recenzentowi pozostaje, gdy został do takiej roli powołany, „zmierzyć się” z efektem jego pracy, nawet gdyby sam naukowo nie fascynował się problematyką dysertacji, jaka to sytuacja ma miejsce w moim przypadku. Absolutnie doceniam jednak zamysł Autora i jego realizację odnośnie do śledztw w sprawach nadużyć w podatku od towarów i usług.

Nie jestem w pełni przekonany, czy w tytule rozprawy powinno używać się określenia, że chodzi o podatek VAT, czy może lepiej, że o podatek od towarów i usług. Wprawdzie są to synonimy, ale bardziej w języku potocznym, a nie w języku prawnym. Wszak ustawodawca operuje drugim pojęciem, czyniąc to choćby w tytule ustawy dotyczącej tego podatku. Ponadto określenie VAT jest anglojęzyczne, a w pracach z zakresu prawa polskiego lepiej byłoby chyba operować zwrotami naszego języka ojczystego. Nie jest to jednak najmniejsza próba dyskredytacji takiego ujęcia, lecz prośba do Autora o zastanowienie się nad tym, zwłaszcza gdyby rozważał publikację dysertacji. Zresztą nie jest on w tym zakresie konsekwentny, gdyż w tytule rozprawy pisze o podatku VAT, a już w tytułach większości rozdziałów o podatku od towarów i usług.

Struktura pracy jest rozbudowana, a składa się na nią sześć rozdziałów. W rozdziale pierwszym Autor dokonał charakterystyki współczesnej przestępczości skarbowej w naszym kraju. Rozdział drugi poświęcił wybranym zagadnieniom podatkowym związanym z funkcjonowaniem podatku od towarów i usług, a w rozdziale trzecim omówił metody przestępczych nadużyć w zakresie tego podatku. Rozdział czwarty dotyczy przebiegu postępowań w sprawach nadużyć w przedmiotowym zakresie i jest, w mojej ocenie, ale chyba także w założeniu Autora, rozdziałem zasadniczym. Efektem badań Mgr Pawła Kołodziejskiego nad relacjami

między postępowaniem karnym a postępowaniem podatkowym jest zaś rozdział piąty. Natomiast rozdział szósty zawiera prezentację wyników badań ankietowych odnośnie do skuteczności zwalczania przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług w ocenie praktyków. Taki układ pracy czyni ją w miarę kompleksową, odnoszącą się do poszczególnych kwestii ważnych dla podjętej problematyki na dostatecznym stopniu szczegółowości, prowadząc do poprawnego całościowego jej obrazu. Dostrzeżenie tych kwestii na pewno wymagało szerszego spojrzenia na przedmiotowe zagadnienie i wyłuskania z niego kwestii najważniejszych z ogromu wątków dotyczących podatku od towaru i usług oraz nadużyć z nim związanych, a co musiało wiązać się z głębszym namysłem i wysiłkiem badawczym, który doceniam.

Wątpliwości mam jednak co do przejrzystości struktury pracy, zwłaszcza co do podziałów niektórych podrozdziałów na mniejsze jednostki redakcyjne, jak też do tytułów niektórych rozdziałów i innych części. Przykładowo tytuł rozdziału trzeciego brzmi „Metody przestępczych nadużyć podatku od towarów i usług”, a winien chyba brzmieć „Metody przestępczych nadużyć w podatku od towarów i usług”, gdyż nie chodzi raczej o nadużycia przedmiotowego podatku lecz o takie zachowania w zakresie tego podatku. Rozdział czwarty zatytułowany jest „Przebieg postępowań w sprawach nadużyć mechanizmów podatku od towarów i usług”, co także budzi zastrzeżenia, wszak nie chodzi chyba, jak sędzę, o nadużycia mechanizmów, lecz o mechanizmy nadużyć. Prócz tego w rozdziale pierwszym Mgr Paweł Kołodziejcki wydzielił wnioski, rozdział trzeci zakończył podsumowaniem, gdy w rozdziałach drugim, czwartym i piątym takich element nie zawarł, a w rozdziale szóstym wydzielił wnioski i postulaty de lege ferenda. Trudno zatem mówić w tym zakresie o jakiejś logicznej konsekwencji.

Pewne moje zastrzeżenia budzi także kwestia obszerności poszczególnych rozdziałów i wynikającego z tego pewnego braku proporcji w pracy. Mianowicie rozdział czwarty zajmuje blisko połowę całego opracowania, co usprawiedliwia nieco to, że Autor poruszył w nim kwestie najistotniejsze z perspektywy przedmiotu badań, ale nie jest to usprawiedliwienie na tyle mocne, aby taki układ rozprawy móc uznawać za wzorcowy.

Wprowadzenie do dysertacji zawiera konieczne elementy. Autor prawidłowo określił cele badań oraz wyeksponował zastosowane metody badawcze. Wskazał także problemy badawcze. Szkoda jednak, że w szerszym zakresie nie odniósł się do stanu dotychczasowych badań nad prawnokarną problematyką nadużyć w podatku od towarów i usług, co uprawniałoby go do pochylenia się nad nią. Wszak wskazanie w tym zakresie wprost jedynie monografii Dr hab. Jerzego Dużego, jakkolwiek słuszne, jakby nieco legitymację tę osłabia, gdyż stwierdzenie, że wiele też w nim zwartych straciło na aktualności to trochę mało do tego, aby na ten sam temat pisać kolejne opracowanie. Zapewne analizując stan piśmiennictwa o nadużyciach w podatku od

towarów i usług dałoby się zasadność taką wyeksponować bardziej, w tym poprzez wskazanie najważniejszych opracowań w tym zakresie, tak ewentualnie monograficznych, a na pewno w postaci artykułów naukowych.

Nie mogę nie odnieść się także do tego, że Mgr Paweł Kołodziejski cztery rozdziały dysertacji wcześniej spożytkował w ramach opracowania przygotowanego do użytku wewnętrznego prokuratury, o czym sam rzetelnie informuje we wprowadzeniu. Jest to formuła niespotykana, gdyż jeśli w ogóle doktorat lub jego fragment jest wykorzystywany, to wtórnie, a więc po obronie. Przekonany jestem, że lepiej byłoby, gdyby korzystał on z przywileju pełnego nowatorstwa przed obroną, ale skoro Autor uznał inaczej, a tak doświadczony promotor, jakim niewątpliwie jest Prof. dr hab. Bogusław Sygit, to zaakceptował, to mi trudno jest temu się sprzeciwić, ale mam śmiałość przynajmniej to dostrzegać jako sytuację jednak nietypową, której usprawiedliwienie przez Autora przedłużającym się przygotowywaniem części badawczej pracy nie do końca mnie urzeka. Mam tym samym pewien dyskomfort co do traktowania tych fragmentów pozostając w przeświadczeniu, że albo „coś” ma charakter szkoleniowy albo to „coś” spełnia kryteria naukowości, ale jak widać Autor zdołał perspektywy te wypośrodkować.

Nie wiem jakie znaczenie dla rozprawy doktorskiej ma ekspozycja przez Autora, że pozostałe rozdziały tego opracowania wewnętrznego przygotował inny autor, choć jak sądzę, nie chodzi tu, jak podaje Autor, o „Jeżego Dużego”, lecz o „Jerzego Dużego”. Proszę o nietraktowanie tej uwagi jako złośliwej, ale w pracy doktorskiej błędna pisownia dość jednak powszechnego imienia nie może być traktowana jedynie jako błąd pisarski, lecz przynajmniej jako działanie „chochlika drukarskiego”, który znalazł sobie przestrzeń do aktywności w ramach rozprawy Mgr Pawła Kołodziejskiego, a który nie został w odpowiednim momencie z niej „wyrugowany”.

Rozdział pierwszy „Współczesna przestępczość skarbowa w Polsce” zawiera rys tego rodzaju przestępczości, także w oparciu o podstawowe dane statystyczne. Jest to wiedza potrzebna i wartościowa dla właściwej ekspozycji dalszych kwestii. Wydaje mi się jednak, że Autor bez większego trudu mógł zagadnienie to potraktować nieco szerzej, choćby poprzez wnikliwsze zwrócenie uwagi na etiologię takiej przestępczości, jak również szerszą prezentację jej symptomatologii, co byłby ważne i ciekawe w ogóle, ale przede wszystkim dla lepszego osadzenia dalszych kwestii w szerszej perspektywie poznawczej.

„Wybrane zagadnienia podatkowoprawne związane z funkcjonowaniem podatku od towarów i usług” to tytuł rozdziału drugiego. Autor zaprezentował w nim podstawowe informacje na temat istoty i konstrukcji tego podatku, jednak raczej bez aspiracji pogłębionych analiz w tym zakresie. Szkoda, gdyż skoro już zdecydował się

na omówienie tych zagadnień, to mógł uczynić to w szerszym wymiarze, a w konsekwencji bardziej spełniającym standardy naukowości, a nie przede wszystkim prostej prezentacji najważniejszych kwestii.

Zdecydowanie bardziej specjalistyczny wymiar ma rozdział trzeci „Metody przestępczych nadużyć w podatku od towarów i usług”. Daje on obraz takich metod, jest interesujący poznawczo, a merytoryczne opisy Autor wsparł rysunkami, co ułatwia zrozumienie tych mechanizmów. Nie wiem na ile są to wszystkie takie mechanizmy, gdyż być może przestępcy kreują nowe sposoby nadużyć w tym zakresie albo przynajmniej starają się to czynić, ale zakładam, że na tę chwilę te zaprezentowane przez Autora są dominujące.

Rozdział czwarty „Przebieg postępowań w sprawach nadużyć mechanizmów podatku od towarów i usług” jest rozdziałem zasadniczym dla rozważań Mgr Pawła Kołodziejewskiego. Oceniam go wysoko tak co do zakresu zagadnień w nim poruszonych, jak i wnikliwości Autora odnośnie do analiz poszczególnych z nich. Być może jednak dałoby się materię w nim zawartą jakoś podzielić po to, aby wygospodarować z niej dwa rozdziały. Obejmuje ona bowiem wiele różnorodnych wątków, różnych przestrzeni prawa karnego, tak materialnego, jak i procesowego, ale także prawa karnego skarbowego, które pozwalały na bardziej szczegółową ich systematyzację. Podkreślenia wymaga, że to w tym rozdziale Autor dokonał szczegółowych interpretacji przepisów prawnych ważnych dla prowadzenia śledztw w sprawach nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług. Są to rozważania bardzo wartościowe tak dla teorii, jak i dla praktyki stosowania prawa w zakresie śledztw w sprawach takich nadużyć.

W rozdziale piątym „Postępowanie karne a procedury podatkowe” Mgr Paweł Kołodziejewski zawarł analizy porównujące relacje między tymi postępowaniami. Są to rozważania potrzebne dla prezentacji całokształtu problematyki śledztw w sprawach nadużyć w zakresie podatku od towaru i usług, a dokonane zostały na wystarczającym poziomie wnikliwości.

„Skuteczność zwalczania przestępczości VAT w ocenie praktyków (badanie ankietowe” to tytuł rozdziału szóstego. Sama idea przeprowadzenia takich badań jest w porządku, jednak mam tutaj następujące uwagi. Po pierwsze badań tych nie prowadził Autor samodzielnie, a jedynie wykorzystał takie badania przeprowadzone przez zespół ekspertów powołany na mocy porozumienia między Ministrem Spraw Wewnętrznych, Ministrem Finansów i Prokuratorem Generalnym, choć nie wskazał w jaki sposób wszedł w posiadanie wyników tych badań. Po drugie badania te zostały przeprowadzone w 2014 roku, a więc blisko pięć lat temu, przy czym w międzyczasie istotnym zmianom uległy rozwiązania prawne, o ocenę których pytani byli respondenci. Wprawdzie nigdzie nie jest określony „termin przydatności takich badań do użycia”, ale uważam, że ich „świeżość” może budzić pewne wątpliwości, których nie tłumaczy zbyt długi okres „prac nad pracą”, o którym wspomina Autor we

wprowadzeniu, a gdy faktycznie tak było, to mógł on pokusić się o jakieś badania własne przeprowadzone później, choćby w celu uzupełnienia tych pierwotnych, pewnej choć ich weryfikacji, czy po prostu uaktualnienia perspektywy poznawczej. Doceniam jednak mądre wnioski i postulaty de lege ferenda, które Autor na ich podstawie sformułował.

Podsumowanie pracy czyni zadość oczekiwaniom formułowanym odnośnie tych części rozpraw doktorskich. Jest ono wystarczająco obszerne, zawiera wiele ważnych spostrzeżeń, które potwierdzają gruntowne zbadanie przez Mgr Pawła Kołodziejskiego problematyki śledztw w sprawach nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług. Brakuje mi tu jednak nieco postulatów, jak śledztwa te uczynić bardziej skutecznymi i szybszymi, jak też, ale to być może jest oczekiwanie nadmierne, co zrobić, aby zmniejszyć przestępczość podatkową w tym zakresie. Wszak przecież nie chodzi o to, aby śledztwa takie prowadzić w jak najszerszym zakresie, ale o to, aby samo ryzyko ich prowadzenia, a tym bardziej skazania za takie czyny zabronione z różnymi tego dolegliwościami, było odstraszające dla potencjalnych sprawców.

To w ogóle jest dla mnie pewien fenomen, jak to się dzieje, że mimo tak dużego wysiłku państwa i jego funkcjonariuszy skala takich nadużyć jest tak duża. Może jest to kwestia zbyt skomplikowanej konstrukcji podatku od towarów i usług, a może jakiś nieszczelności w zakresie jego poboru i zwrotu lub innych jeszcze przyczyn? Szkoda, że Autor jako znawca przedmiotowego zagadnienia nie pokusił się o namysł nad taką szerszą perspektywą, gdyż byłby on niezmiernie wartościowy jako pochodzący właśnie od osoby legitymującej się dogłębnym rozpoznaniem tematu.

Trochę bowiem ściganie osób dopuszczających się nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług przypomina „zabawę w kotka i myszkę”, w której państwo jest kotem, a przestępcy myszami, które wciąż zdołają uciekać, a nawet jeśli którąś z nich kot co jakiś czas złapie, to i tak ich stado ma się całkiem nieźle, przy czym, aby kot miał siłę myszy te łapać, to trzeba go nakarmić, a to także kosztuje. Myszy te zresztą, jako że są przestępcami gospodarczymi, a przestępczość ta określana jest jako „przestępczość białych kołnierzyków” pozostają elegancko odstrojone, czego nie można powiedzieć o kocie, który jest co raz bardziej zmęczony, że nie robią na nim już wrażenia nawoływania gospodarza, aby ścigał te myszy intensywniej, no chyba, że będzie on przez tego gospodarza do takiej aktywności intensywnie zachęcany, choćby poprzez odpowiednie gratyfikacje. A może jest wręcz tak, że bardziej jest to „zabawa w ciuciubabkę”, w której państwo ma opaskę na oczach, co oznacza, że działa po omacku, a przestępcy skutecznie przed nim uciekają, a schwytanie jednego z nich nie powoduje, że zabawę kończą pozostali jej uczestnicy. Chodziłoby więc o to, aby państwo opaski tej nie miało, a jednak w nieodległej przeszłości było inaczej i to nie na małą skalę, choć pytanie, jak to miało by się dokonać? Może poprzez przyjęcie, że

przestępczość podatkowa, w tym w zakresie podatku od towarów i usług, będąc w dużej mierze przestępczością zorganizowaną, przypomina hydrę. Tu z kolei przypomina mi się wykład sprzed ponad dwóch dekad z polityki kryminalnej u Prof. dr hab. Mariana Filara, który odnosząc się do przestępczości zorganizowanej twierdził, że gdy się hydrze odetnie głowę, to na miejsce jednej odrastają trzy kolejne głowy, z czego płynąć miał morał, a na pewno taka miała być odpowiedź egzaminowanych studentów, w tym moja, że należałoby osuszyć bagnisko, gdzie hydra żeruje. Pytanie jednak, kto miałby być melioratorem? No chyba nikt inny, jak samo państwo, które do tej roli musi „nająć” funkcjonariuszy administracji podatkowej, policjantów i prokuratorów, dla których przydatna byłaby także wiedza płynąca z opracowania Mgr Pawła Kołodziejskiego.

Powracając do meritum doceniam, że Mgr Paweł Kołodziejski dostrzegł i na ogólnym poziomie poznał nowe konstrukcje związane ze ściganiem sprawców nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług. Cenne są zwłaszcza jego uwagi na temat konfiskaty rozszerzonej, jak też przestępstw dotyczących nierzetelności w fakturach. W ogóle Autor sprawnie uchwycił nowelizacje w interesującym go zakresie, jak też wyeksponował kwestie dotychczas nieco umykające naukowemu poznaniu, a których dostrzeżenie ma także istotny walor dla praktyki ścigania karnego, jak choćby kwestia wpływu postępowania karnego na postępowanie podatkowe i odwrotnie.

Dla przygotowania rozprawy Autor wykorzystał ponad pięćset źródeł wiedzy, co stanowi imponującą liczbę. Są wśród nich liczne monografie, komentarze, artykuły oraz orzeczenia. Nie zabrakło także aktów prawnych. Szkoda jednak, że niektóre z wykorzystanych publikacji nie są najnowsze, a zabrakło także ostatnio opublikowanych opracowań, w tym komentarzy do aktów prawnych, w szczególności kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego.

Język pracy odpowiada standardom języka prawniczego używanego w pracach naukowych. Jednak niektóre kwestie Autor opisał nieco mało przejrzyście, co może wynikać ze szczególnej ich zawikłaności, ale być może przy nieco większej staranności można było je ukazać czytelniej. Niektóre wątki pracy są zaprezentowane jakby w oderwaniu od reszty, w tym poprzez brak językowego nawiązania do fragmentów je poprzedzających, co należałoby dopracować, gdyby Autor zamierzał opublikować rozprawę.

Przypisy do tekstu zasadniczo zostały sporządzone właściwie, choć zdarzają się w tym zakresie pewne nieprawidłowości. W szczególności nie pochwalam wskazywania w niektórych przypisach publikacji bez dokładnego określenia wykorzystanych stron. Także przypisy zbyt rozbudowane, gdyż odnoszące się do

wielu publikacji, a takich w pracy jest sporo, nieco utrudniają identyfikację źródeł wiedzy, do których Autor dotarł.

Rozprawa liczy 280 stron. Jest to objętość właściwa dla opracowania przygotowanego w celu uzyskania stopnia doktora nauk prawnych w zakresie prawa, jak też dla podjętej w nim problematyki. Być może głębsze osadzenie rozważań w przestrzeni przestępczości podatkowej jako takiej, bardziej wnikliwa analiza niektórych przepisów prawnych, jak też bardziej rozbudowane inne elementy pozwoliły by uczynić pracę obszerniejszą, co jednak wcale nie musiałoby istotnie przełożyć się na jej jakość, która jest dobra.

Mając na uwadze wszystkie te argumenty, w tym pewne niedociągnięcia opracowania, które jednak ustępują jego niewątpliwym atutom, stwierdzam, że rozprawa doktorska Mgr Pawła Kołodziejskiego „Śledztwa w sprawach nadużyć w podatku VAT” zasługuje na pozytywną ocenę. Taką też ocenę pracy tej wystawiam.

Czyni ona zadość wymaganiom stawianym rozprawie doktorskiej, o których mowa w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789) w związku z art. 179 ust. 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r. poz. 1669), to jest, że stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa, w szczególności prawa karnego sensu largo i jego nauk pomocniczych, oraz wskazuje na umiejętność samodzielnego prowadzenia przez niego badań naukowych.

Uważam tym samym, że uzasadnione będzie dopuszczenie przez Wysoką Radę Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie Mgr Pawła Kołodziejskiego do dalszych etapów postępowania w przewodzie doktorskim.

*Bydgoszcz, dnia 18 lutego 2019 r.*

