



## ARTYKUŁY

### **Polski model prowadzenia śledztw w sprawach oszustw podatkowych popelnianych metodą karuzelową**

DOI: 10.53024/2.3.51.2023

ANDRZEJ LEBIEDOWICZ\*

#### **STRESZCZENIE**

Niniejsza publikacja stanowi analizę polskiego modelu prowadzenia śledztwa w sprawach oszustw podatkowych popelnianych metodą karuzelową, wskazując jednoznacznie wyższość typu ofensywnego (dynamicznego) nad statycznym (zachowawczym). Odnosi się do ewolucji przestępczości zorganizowanej w kierunku ekonomicznym. Omawia mechanizm karuzeli podatkowej. Porusza kwestię przestępstw karuzelowych oraz ich kwalifikacji prawnej. Prezentuje główne cechy modelu dynamicznego i statycznego przez pryzmat celów szczególnych stojących przed śledczymi prowadzącymi tego typu sprawy. Końcowo natomiast przedstawia wybrane wskazówki metodologiczne ukierunkowane na jak najpełniejszą realizację preferowanego - z uwagi na poziom aktywności - modelu prowadzenia śledztwa w sprawach oszustw podatkowych popelnianych metodą karuzelową.

**Słowa kluczowe:** karuzela podatkowa, wyłudzenie VAT, przestępczość zorganizowana, model ofensywny, faktura

#### **WSTĘP**

Przestępczość podatkowa ukierunkowana co do zasady na pozaprawne uchylanie się od opodatkowania, względnie na zmniejszenie wysokości należności podatkowych ogranicza zdolność państwa do zwiększania dochodów, a tym samym ma wpływ

\* Magister, absolwent Wydziału Prawa i Administracji UMCS w Lublinie, Prokurator Prokuratury Okręgowej w Lublinie, Zastępca Prokuratora Okręgowego w Lublinie; ORCID: 0000-0001-9192-6631.

na realizację przez nie polityki społeczno-gospodarczej<sup>1</sup>. Podyktowane potrzebą uszczelnienia systemu podatkowego RP zintensyfikowanie na przestrzeni ostatnich lat walki z przestępczością zorganizowaną czerpiącą zyski z oszustw podatkowych popełnianych metodą karuzelową sprawiło, że w działaniach organów ścigania ukształtował się oparty na powtarzalnych algorytmach postępowania model prowadzenia śledztw. Najbardziej pożądanym wzorcem jest taki, którego ramy czasowe nie są zbyt rozciągnięte w czasie, ale jednocześnie w jego toku uda się zgromadzić najbardziej wartościowy materiał dowodowy, realizując tym samym po drodze wszystkie cele postępowania przygotowawczego, stojące przed organami ścigania, które zostały wskazane w art. 297 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego<sup>2</sup>. Jako najbardziej korzystne z punktu widzenia interesów wymiary sprawiedliwości byłoby zatem powszechne praktykowanie modelu ofensywnego (*a contrario* wobec statycznego), który umożliwia wzbogacenie w większym stopniu gromadzonego materiału dowodowego o jego cenne elementy, lepiej przyczynia się do przełamania „zmowy milczenia” występującej w ramach grup przestępczych, jak też w sposób jak najszybszy pozwala na pozbawienie przestępców korzyści przez nich w ten sposób pozyskiwanych<sup>3</sup>. W trakcie analizy aspektów praktycznych zwalczania tego typu przestępczości najczęściej można dostrzec typ hybrydowy, charakteryzujący się wydłużoną fazą *in rem*, zwieńczoną przeprowadzeniem tzw. realizacji (angażującej duże siły i środki pozostające w dyspozycji organów ścigania) prowadzącej do stosowania najbardziej surowych środków zapobiegawczych o charakterze izolacyjnym, dążeniem do przejęcia w formie zabezpieczeń majątkowych jak największej liczby składników majątkowych znajdujących się we władaniu przestępców oraz podmiotów z nimi kooperujących, co może prowadzić do pozornego wniosku nie tylko o efektywności, ale i efektywności tych działań (w odbiorze społecznym). Bilans ogólny tej aktywności organów ścigania prowadzi jednak do konkluzji o ich zbyt spóźnionej reakcji, która nie skutkuje realizacją wszystkich stawianych przed nimi celów postępowania przygotowawczego<sup>4</sup>. Natomiast pozytywnie należy ocenić coraz rzadziej praktykowane opieranie się przez śledczych na modelu defensywnym, który swoją asekuracyjnością oraz brakiem należytej dynamiki stanowi w istocie marnotrawstwo sił i środków oraz potencjału drzemącego w organach ścigania podejmujących się zwalczania tego typu przestępczości. W latach 2014–2018 liczba nowych spraw karnoskarbowych w sądach kształtowała

<sup>1</sup> V. Głowacka, *Materiały szkoleniowe w projekcie pn. „Szkolenie z zakresu przestępczości podatkowej dla kadr sądownictwa i prokuratury”*, KSSiP, Ośrodek Szkolenia Ustawicznego i Współpracy Międzynarodowej w Lublinie, 2020, s. 4.

<sup>2</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm. (dalej jako: k.p.k.).

<sup>3</sup> K. Nowak, *Wpływ sposobu prowadzenia postępowania przygotowawczego na zwalczanie działalności oszustów w zakresie podatku VAT – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2020, 12 (22), s. 84–97.

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 96–97.

się w granicach pomiędzy 13 546 (2018 r.) a 21 846 (2016 r.), co dawało od 3,53 % (2018 r.) do 5,96 % (2016 r.) ogółu spraw karnych, które były tam rozpoznawane<sup>5</sup>. Jest to zatem odcinek walki z przestępczością, którego nie można zlekceważyć (aktywnie eliminując wszelkie jej przejawy), gdyż służy ochronie wymiernego interesu ekonomicznego państwa.

## EWOLUCJA PRZESTĘPCZOŚCI ZORGANIZOWANEJ W KIERUNKU EKONOMICZNYM

Popełnianie poważnych przestępstw podatkowych w mechanizmie karuzelowym z racji ich specyfiki jest możliwe tylko w szerszym układzie podmiotowo-przedmiotowym, w którym element zorganizowania odgrywa wiodącą rolę decydującą o koordynacji poszczególnych przejawów przestępczej aktywności, jak też o powodzeniu przedsięwziętych posunięć ukierunkowanych na wygenerowanie zysków kosztem systemu podatkowego państwa.

M. Piękoś, analizując problematykę ściśle skorelowanego z tym aspektem zjawiska kryminologicznego, dostrzegła występowanie triady „syndromów genezy istnienia przestępczości zorganizowanej” w postaci objawów: 1. prohibicji, 2. spekulacyjnego, 3. maksymalizacji zysku<sup>6</sup>. G. Grochola stoi z kolei na stanowisku, że zorganizowana grupa przestępcza jest z punktu widzenia socjologii rodzajem grupy społecznej *sensu largo*<sup>7</sup> zdefiniowanej przez P. Sztompkę jako

zbiór jednostek w którym wspólnota pewnych istotnie społecznych cech wyraża się w tożsamości zbiorowej i towarzyszą temu kontakty i interakcje i stosunki społeczne w jej obrębie częstsze i bardziej intensywne niż z osobami z zewnątrz. Inaczej ujmując jest to zbiorowość ludzi, pomiędzy którymi występuje więź obiektywna, subiektywna i behawioralna<sup>8</sup>.

M. Kotowska i P. Łabuz zauważyli na gruncie literatury przedmiotu, że termin „przestępczość zorganizowana” jest wieloznaczny. Jego rozumienie jest uzależnione od miejsca, jak też czasu, w którym ona funkcjonuje, zaś sformułowanie kompaktibilnej definicji nastrocza sporo problemów<sup>9</sup>. A. Miczkowska, prowadząc analizę tego niepokojącego zjawiska kryminologicznego na gruncie europejskim, dostrzegła takie najczęściej ją charakteryzujące objawy, jak:

- 1) przemoc,

<sup>5</sup> [www.przestepstwa-skarbowe.pl/statystyki-spraw-o-przestepstwa-skarbowe-w-sadach/](http://www.przestepstwa-skarbowe.pl/statystyki-spraw-o-przestepstwa-skarbowe-w-sadach/) [dostęp: 01.09.2022].

<sup>6</sup> M. Piękoś, *Przestępczość zorganizowana we współczesnym świecie na podstawie Polski – wyniki badań własnych*, „Studenckie Czasopismo Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2016, nr 2, s. 2.

<sup>7</sup> G. Grochola, *Zorganizowana grupa przestępcza jako grupa społeczna. Ujęcie socjologiczno-prawne*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2013, nr 3-4, s. 6.

<sup>8</sup> P. Sztompka, *Socjologia. Analiza społeczeństwa*, Kraków 2002 r., s. 370.

<sup>9</sup> P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, *Przestępczość zorganizowana. Aspekty prawne i kryminalno-kryminalistyczne*, Warszawa 2022, s. 11.

- 2) zorganizowanie,
- 3) współdziałanie zawsze więcej niż jednej osoby,
- 4) nastawienie na popełnianie przestępstw,
- 5) hierarchiczną strukturę wewnętrzną,
- 6) trwałość działania,
- 7) planowość i podział zadań,
- 8) popełnianie przestępstw,
- 9) liczne strefy wpływów,
- 10) cel zdobycia władzy lub zysków,
- 11) wymiar międzynarodowy,
- 12) monopolizacja rynku,
- 13) hermetyczność wewnętrzną i zewnętrzną,
- 14) legalizowanie nielegalnych zysków<sup>10</sup>.

Przykładowo, niemiecka doktryna prawa karnego definiuje przestępczość zorganizowaną jako:

planowe i ukierunkowane na osiągnięcie maksymalnego zysku lub władzy popełnianie przestępstw charakteryzujących się znacznym ciężarem gatunkowym, z udziałem przynajmniej dwóch osób dzielących się zadaniami przez czas dłuższy lub nieoznaczony z wykorzystaniem struktur zawodowych z użyciem przemocy lub innych środków zastraszania wywierając wpływ na politykę, media, administrację publiczną, wymiar sprawiedliwości i gospodarke<sup>11</sup>.

Według M. Wódki na ten specyficzny typ aktywności kryminalnej danego kraju składają się zespoły grup przestępczych funkcjonujących na danym obszarze. Z kolei sfery ich działalności stanowią płaszczyzny pozwalające na osiągnięcie określonych celów mających wpływ na dalszą aktywność, jak również realizację ich postanowień<sup>12</sup>.

W. Mądrzejowski, analizując omawiane zjawisko na różnych poziomach, wyróżnił zorganizowaną przestępczość: 1) kryminalną, 2) ekonomiczną, 3) narkotykową<sup>13</sup>. Bliższej charakterystyce z punktu widzenia poruszanych zagadnień będzie podlegał drugi z przytoczonych typów. Przestępczość gospodarcza swoim zakresem obejmuje nielegalną aktywność w obszarze: przemysłu spożywczego, rozrywkowego (hazard, prostytutka), budownictwa. Odnosi się do czynów zabronionych na rynku ubezpieczeń, deliktów podatkowych, przestępstw w sektorze bankowym, piractwa towarowego, transferu technologii z naruszeniem prawa, przemytu towarów oraz siły roboczej, korupcji, jak również deliktów ekologicznych<sup>14</sup>. Z punktu widzenia bezpieczeństwa

<sup>10</sup> A. Miczkowska, *Problematyka przestępczości zorganizowanej*, „Prace Prawnicze, Administracyjne i Historyczne” 2009, s. 124.

<sup>11</sup> W. Mądrzejowski, *Przestępczość zorganizowana. System zwalczania*, Warszawa 2017, s. 47.

<sup>12</sup> M. Wódka, *Międzynarodowa przestępczość zorganizowana – typologia, charakterystyka i zwalczanie*, „De Securitate et Defensione. O Bezpieczeństwie i Obronności” 2015 nr 2, s. 150.

<sup>13</sup> W. Mądrzejowski, *op. cit.*, s. 5-6.

<sup>14</sup> M. Piękoś, *op. cit.*, s. 7.

ekonomicznego państwa szczególnie groźne są przestępstwa, których dopuszczają się „białe kołnierzyki” (ang. *white collar crimes*). Jest to powiązane z wynikającego z biurokratyzacji życia społeczno-gospodarczego powstawania nowych form przestępczości gospodarczej, co zostało dostrzeżone przez M. Wódkę, który stwierdził, że stanowią je „przestępstwa związane z legalną działalnością, przestępstwa jako biznes, urzędnicze, zorganizowane i mafijne o charakterze narodowym i ponadnarodowym. Powstają na tle powiązań między pewnymi typami działalności kryminalnej, występują w życiu gospodarczym”<sup>15</sup>. W *Raporcie o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2016 roku* nadmieniono, że przestępczość o charakterze gospodarczym stanowi największą sferę aktywności zorganizowanych grup przestępczych, zaś następstwem tej działalności jest zmniejszenie wpływów do budżetu państwa. Godząc w jego bezpieczeństwo ekonomiczne, powoduje poważne straty w sektorze prywatnym<sup>16</sup>.

Jeśli chodzi o strukturę tych nielegalnie działających tworów, to W. Mądrzejowski, mając na uwadze zasadniczy podział przestępstw na kryminalne oraz gospodarcze, wyróżnił dwie podstawowe, wręcz modelowe struktury grup przestępczych o budowie: 1) hierarchicznej (pionowej) i 2) sieciowej (poziomej)<sup>17</sup>. S. Kosatka, dostrzegając w ciągu ostatnich dekad większe zainteresowanie czynami zabronionymi ekonomicznymi niż kryminalnymi na płaszczyźnie przestępczości zorganizowanej i oceniając to zjawisko jako swoiste „przebranżowienie” jego obszarów, uznał, że współczesny jej model różni się od tradycyjnego pojmowania tego zjawiska, które jest zbliżone do modelu przestępstwa zorganizowanego. W takim układzie aktualny typ funkcjonowania przestępcy sprowadza się do tego, że prowadzi on własną działalność, jest dla siebie „panem”, zaś wobec braku gróźb, przemocy i związanego z nimi hierarchicznego podporządkowania nie dochodzi do jego zdominowania przez innego przedstawiciela świata przestępczego. Dzięki temu taki model kooperacji przybiera postać umów lub nieformalnych związków, natomiast

każdy z prowadzących własną działalność mając na celu osiągnięcie zysku dla siebie z wykonywanej pracy będzie dokładał ponad należytej staranności, by wzorowo zrealizować to, co do niego należy – po to by w przyszłości również skorzystał z jego usług. Jest przedsiębiorcą, fachowcem w tym co robi<sup>18</sup>.

Niewątpliwie wyróżniającym się na płaszczyźnie przestępczości gospodarczej sposobem generowania nielegalnych zysków przez zorganizowane grupy jest przestępczość podatkowa wykorzystująca mechanizm wyłudzeń, które są oparte

<sup>15</sup> M. Wódka, *op. cit.*, s. 155.

<sup>16</sup> *Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2016 roku*, s. 85, <https://archiwum.ms.gov.pl/bip-raport-o-stanie-bezpiecie/18405,Raport-o-stanie-bezpieczenstawa.html> [dostęp: 01.09.2022].

<sup>17</sup> W. Mądrzejowski, *op. cit.*

<sup>18</sup> S. Kosatka, *(Nie)zorganizowana przestępczość w Polsce – perspektywy i zagrożenia dla wymiaru sprawiedliwości*, „Biuletyn Kryminologiczny” 2016, nr 23, s. 135.

o działalność transgranicznych, ponadnarodowych tworów określanych jako karuzele podatkowe. Schemat procederu obejmuje organizację rzekomych łańcuchów dostaw wraz z jednym z kluczowych ogniw w postaci znikającego podatnika (ang. *missing trader*) niepłacącego należnego podatku VAT. Wykreowanie przestępczej infrastruktury, fikcyjnych podmiotów, jak też wkomponowanie do tej siatki legalnie działających na rynku przedsiębiorców wymaga zaangażowania pewnej liczby jej uczestników, o różnej skali wtajemniczenia wraz z podziałem na poszczególne role do odegrania w procesie markowania obrotu towarami<sup>19</sup>. Musimy też bez wątpienia pamiętać, że współczesna przestępczość zorganizowana nie angażuje się w jeden typ nielegalnej aktywności, lecz z ostrożności stosuje swoistą dywersyfikację profilu inkryminowanej działalności. W. Mądrzejowski, S. Śnieżko oraz P. Majewski na gruncie literatury przedmiotu przedstawili przykładowy schemat multiprzestępczej struktury, w obrębie której wyróżnili: stałe jądro kierownicze grupy (funkcjonujące także poza granicami kraju), grupę paliwową, komórkę wyłudzącą VAT, doradcę podatkowego, dział przeznaczony do zadań specjalnych (podejmujący się korumpowania czy też prania pieniędzy), fałszerzy dokumentów, sekcję podejmującą się siłowych rozwiązań (haraczowanie), wydział dystrybuujący narkotyki (skupiający dilerów środków odurzających i substancji psychotropowych).<sup>20</sup> Mając na uwadze okoliczność, że współczesna polityka karna jest w sposób szczególny ukierunkowana na zwalczanie tzw. mafii VAT-owskich, których działania godzą w interes ekonomiczny państwa, zasadne jest odnieść się do budowy strukturalnej tego typu tworów organizacyjnych. Modelowa grupa przestępcza dopuszczająca się oszustw podatkowych w obrębie swojego składu skupia:

- 1) szefa – organizatora karuzeli VAT (zazwyczaj wywodzącego się z grona zawodowych przestępców, a jednocześnie posiadającego pewne doświadczenie biznesowe, przy czym w innych wariantach jako kierownicy pojawiali się także przedsiębiorcy niewchodzący uprzednio w zatarg z prawem, którzy po wielu latach prowadzenia uczciwych przedsięwzięć gospodarczych zdecydowali się na jego złamanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej;
- 2) doradcę – eksperta (osobę odpowiadającą za zaplanowanie schematu karuzeli VAT oraz wprawienie jej w ruch, co wymaga znajomości aspektów podatkowych, jak też posiadania wiedzy co do realiów prowadzenia pracy operacyjnej przez organy ścigania oraz aparat skarbowy państwa; w tej roli może wystąpić doradca podatkowy);
- 3) inwestora dostarczającego kapitału niezbędnego by „rozkręcić VAT-owski biznes”, przy czym jego tożsamość jest tak zakonspirowana, że znana jest tylko szefowi karuzeli lub w pewnych przypadkach doradcy;

<sup>19</sup> M. Binkowski, *Jak kraść VAT*, Toruń 2021, s. 10–11.

<sup>20</sup> W. Mądrzejowski, S. Śnieżko, P. Majewski, *Zwalczanie przestępczości. Wybrane metody i narzędzia*, Warszawa 2017, s. 21.

- 4) koordynatora pierwszego stopnia (przekazującego polecenia szefa do niższych szczebli przestępczej organizacji, niekiedy odpowiadającego za system przedstawicieli handlowych, dbającego na polecenie szefa o rozliczenia z koordynatorami drugiego stopnia);
- 5) koordynatora drugiego stopnia (zajmującego się werbowaniem i dalszym prowadzeniem prezesów „słupów” do spółek, które wchodzi w skład struktury);
- 6) przedstawiciela handlowego (w wariacie, gdzie towar nie krąży tylko „na papierze”) zajmującego się wyszukiwaniem nabywców na towary, które cyrkulują w karuzeli;
- 7) żołnierza – ochroniarza (występującego w tych grupach przestępczych, które przekształciły się z dawnych związków o charakterze kryminalnym, stosujących przemoc i siłę, natomiast jego rolą jest dyscyplinowanie prezesów firm „krzaków”, jak też ewentualna walka z konkurencją);
- 8) prezesa - „słupa”, przypisywanego do roli „znikającego podatnika”, który przyjmuje na siebie pierwszy impet aparatu skarbowego lub organów ścigania, przy czym „słupy” mogą być „zwykłe” (osoby wywodzące się z marginesu społecznego) lub kwalifikowane (uprzednio już wystąpiły w schemacie karuzelowym i są świadome grożących im konsekwencji prawnych)<sup>21</sup>.

Nierzadko w modelu multiprzestępczej grupy oprócz odłamu zajmującego się poważnymi przestępstwami podatkowymi występuje jako kolejne skrzydło podgrupa parająca się cyberprzestępstwami ukierunkowanymi na osiągnięcie korzyści majątkowej. J. Pardo, analizując zorganizowane grupy przestępcze działające w cyberprzestrzeni, dostrzegł w ich strukturach takie ogniwa, jak:

- 1) „przywódców” – zarządzających pozostałymi członkami, koordynujących ich działania, nadzorujących ich oraz czerpiących największe zyski z procederu;
- 2) „skarbników” – zajmujących się kontami bankowymi po uzyskaniu danych zdobytych przez „informatyków”, przesyłających pieniądze w bezpieczne miejsce;
- 3) „informatyków” – tworzących fałszywe strony służące do wyłudzenia danych ofiar;
- 4) „mułów” – zajmujących się pisaniem ogłoszeń w internecie (nawiązują kontakt z ofiarą, to dzięki ich działaniom ofiary logują się na przesłany link, np. fałszywej strony banku)<sup>22</sup>.

## MECHANIZM KARUZELI PODATKOWEJ

Wyłudzenie podatku sprowadza się co do zasady do podejmowania działań, których skutkiem jest otrzymanie przez sprawcę nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (co stanowi nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym), przy czym spośród sposobów osiągnięcia tego celu wskazuje się: a) karuzele podat-

<sup>21</sup> M. Binkowski, *op. cit.*, s. 144-153.

<sup>22</sup> P. Filipczyk, *Sami wystawiany się cyberprzestępcom (rozmowa z J. Pardo)*, Tygodnik „Sieci”, nr 30 (504), 2022, s. 71.

kowe (ang. *carousell fraud*), b) tzw. mechanizm znikającego podatnika, c) handel przeciwny (ang. *contra – trading fraud*)<sup>23</sup>. Pomimo szeregu niewątpliwych zalet podatku VAT, takich jak: wydajność (stanowi blisko połowę wszystkich dochodów budżetowych), nieskomplikowane procedury związane z jego stosowaniem, mniejsze ryzyko wystąpienia błędów w rozliczeniach podatkowych z uwagi na wielofazowość; nie mniej jednak jest on potencjalnie wrażliwy na nadużycia, czego następstwem jest luka w daninie publicznoprawnej od wartości dodanej objawiająca się zaniżeniem dochodów budżetowych<sup>24</sup>.

Samo pojęcie karuzeli podatkowej nie ma określenia normatywnego, ustawodawca nie wprowadził do systemu prawnego jej definicji legalnej, natomiast formułowane na gruncie doktryny terminy „głównie opierają się na uchwyceniu konstytutywnych, zdaniem danego autora, cech procederu”<sup>25</sup>. W. Kotowski uważa, że

co do zasady karuzela podatkowa polega na sprzedaży towarów z wykorzystaniem instytucji dostawy wewnątrzspółnotowej i nabycia wewnątrzspółnotowego, przy czym łańcuch dostaw jest domykany w ten sposób, że towary zostają ostatecznie sprzedane nabywcy z kraju członkowskiego, z którego zostały nabyte (zazwyczaj do podmiotu, który znajdował się na początku łańcucha)<sup>26</sup>.

Z kolei zdaniem K. Turalińskiego polega ona na wielokrotnej sprzedaży tych samych towarów, która następuje poza granice kolejnych państw członkowskich Unii Europejskiej, co następuje za pośrednictwem złożonego łańcucha wzajemnych dostaw „realizowanych pomiędzy wspomnianymi już konspiracyjnie powiązаныmi przedsiębiorstwami”<sup>27</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 09.01.2018 r., przyjął że: „obróć karuzelowy” nie stanowi pojęcia normatywnego, natomiast „cechami typowej karuzeli podatkowej jest to, że jest to czynność wielostopniowa i zorganizowana, w którą zaangażowane są minimum trzy podmioty, z których każdy pełni inną rolę („znikający podatnik”, „bufor”, „broker”), istnienie oszustwa podatkowego nie oznacza, że wszyscy uczestnicy mają jednakową wiedzę na temat charakteru transakcji (w szczególności z reguły podmiot pełniący rolę bufora jest podmiotem prowadzącym faktyczną działalność gospodarczą i rozliczającym należycie podatki), towar jest istotny jedynie jako nośnik VAT, a ponadto realizacja transakcji w schemacie karuzeli

<sup>23</sup> *Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2020, s. 77.

<sup>24</sup> W. Kotowski, *Karuzele podatkowe*, [w:] *Karuzele podatkowe i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (zagadnienia podatkowe)*, red. nauk. I. Ożóg, J. Rudowski, W. Kotowski, Warszawa 2021, s. 191.

<sup>25</sup> K. Wyszyński, *Wyludzenia karuzelowe – ogólna charakterystyka na tle wybranych zagadnień prawa karnego materialnego i procesowego*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. nauk. Sz. Pawelec, Warszawa 2020, s. 68.

<sup>26</sup> W. Kotowski, *Klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT (prawo w praktyce)*, red. nauk. I. Ożóg, Warszawa 2017, s. 6.

<sup>27</sup> K. Turaliński, *Podatek VAT (oszustwa podatkowe, przemyt i zorganizowana przestępczość skarbową)*, Seria Prawo i Ekonomia, Warszawa 2017, s. 450-451.



podatkowej z punktu widzenia całości obrotu nie ma uzasadnienia gospodarczego i ekonomicznego<sup>28</sup>. Jako że towary, które są przeznaczone na zagraniczne rynki, korzystają z zerowej stawki VAT (wynika z tego uprawnienie sprzedawcy do ubiegania się o uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na wcześniejszych etapach obrotu gospodarczego), toteż transgraniczny charakter sprzedaży jest czynnikiem ułatwiającym wprowadzenie w błąd administracji podatkowej na szczeblu lokalnym. Dodatkowo pozwala to pominąć pozostający w ich gestii potencjał weryfikacyjny osłabiony likwidacją kontroli granicznych w obrębie strefy Schengen<sup>29</sup>.

Głównym celem „oszustwa karuzelowego” jest wyłudzenie podatku VAT, który w rzeczywistości nigdy uprzednio nie został zapłacony, względnie uniknięcie opodatkowania, niemniej sam mechanizm może także być ukierunkowany na wprowadzenie do obrotu towaru pochodzącego z nielegalnych źródeł (przemyt), jak również zmierzać do zalegalizowania środków finansowych w drodze prania pieniędzy<sup>30</sup>.

W ramach katalogu podmiotów uczestniczących w przestępczych łańcuchach rzeczonych dostaw (zaangażowanych w proceder) wskazać należy:

- znikającego podatnika (ang. *missing trader*), który nie zajmuje się prowadzeniem rzeczywistej działalności gospodarczej, natomiast jego podstawowym zadaniem jest wystawianie fikcyjnych faktur dokumentujących transakcje niemające w ogóle miejsca, bądź są zawierane pomiędzy innymi kontrahentami (niż ci widniejący na dokumentach obarczonych fałszem intelektualnym), przy czym formalnie deklaruje wewnątrzspółnotową dostawę towarów, natomiast pośród jego cech charakterystycznych wskazać należy: brak dokumentacji księgowej, przypisanie lokalizacji do „wirtualnego biura” lub prywatnego mieszkania, niedysponowanie majątkiem, nieskładanie deklaracji podatkowych, wybór spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jako formy organizacyjno-prawnej, angażowanie obcokrajowców do roli prezesów i członków zarządu;
- bufora (ang. *buffer*), będącego ogniwem pośrednim pomiędzy znikającym podatnikiem, z jednej strony, a brokerem lub innym buforem z drugiej strony, którego rola polega na utrudnianiu wykrycia powiązań pomiędzy kluczowymi uczestnikami karuzeli podatkowej, stąd też zazwyczaj prowadzi działalność mieszaną (nielegalną i legalną) zaś w ramach niej „najczęściej prowadzi księgi rachunkowe, co do zasady przestrzega przepisów i składa deklaracje VAT”; sama natomiast liczba buforów jest uzależniona od puli środków finansowych, jakimi dysponuje grupa, oraz stopnia złożoności przestępczego procederu;
- brokera – traktowanego w sensie ekonomicznym jako beneficjenta oszustwa podatkowego, dysponującego fakturami pochodzącymi od bufora, względnie znikającego podatnika (co jest zjawiskiem o wiele rzadszym w praktyce), natomiast

<sup>28</sup> Wyrok NSA z 09.01.2018 r., I FSK 835/17, LEX 2449151.

<sup>29</sup> K. Turaliński, *op. cit.*, s. 450.

<sup>30</sup> C. Fiertek i in. *Metodyki postępowań w sprawach o poszczególne rodzaje przestępstw*, Warszawa 2018, s. 14.

w zależności od przyjętego mechanizmu nadużyć w podatku VAT, dokonuje albo dostawy krajowej, albo wewnątrzspółnotowej dostawy towarów przy zastosowaniu zerowej stawki VAT (w transakcjach o charakterze karuzelowym broker zawsze działa w tym samym państwie, w którym realizuje przestępczą działalność uprzednio wzmiankowany znikający podatnik);

- spółkę wiodącą (ang. *conduit company*), traktowaną jako organizatora oszustwa karuzelowego, ułożoną poza granicami kraju „na którego terytorium fizycznie popełnione jest przestępstwo skarbowe, czyli jest poza jurysdykcją podatkową i karną państwa, w którym dochodzi do wyłudzenia podatku VAT”<sup>31</sup>

Uproszczony schemat karuzeli podatkowej rozpoczyna się od działań podmiotu zagranicznego dostarczającego znikającemu podatnikowi towarów opodatkowanych stawką zerową. Deklaruje on dokonanie WDT uprawniającej go do wystąpienia o zwrot nadwyżki podatku VAT zapłaconego krajowym dostawcom. Obowiązkiem znikającego podatnika jest wykazanie WNT, czego on jednak nie czyni. Na dalszym etapie procedury dokonuje natomiast niezwłocznego zbycia na rynku krajowym zakupionego towaru, przy czym opodatkowuje go zgodnie z obowiązującą stawką. Będący jego kontrahentem bufor wraz z ceną uiszcza drugiej stronie rzekomej transakcji naliczony VAT, zaś kolejne firmy kooperujące w ramach łańcucha dostaw dokonują kolejnych sprzedaży i zakupów „aby wydłużyć łańcuch i ukryć pierwotne pochodzenie podatku naliczonego zawartego w ich fakturach”. Znikający podatnik, nie realizując obowiązku podatkowego, kreuje przesłanki do żądania zwrotu VAT już na dalszym etapie obrotu. Wynika to z tego, że bufor, rejestrując pochodzące od niego faktury, przeprowadza legalizację obrotu. Główną korzyścią karuzeli jest należny podatek VAT nieodprowadzony przez znikającego podatnika, zaś uboczną zyski osiągane przez kolejne podmioty występujące w zamkniętym łańcuchu dostaw, stanowiące różnicę w cenie nabycia oraz sprzedaży towaru. Pamiętać też należy, że uczestnictwo podmiotów w tym przestępczym układzie nie jest przypadkowe, zaś jego poszczególni członkowie mają z góry narzuconych kontrahentów. Na dalszym etapie bufor przeprowadza fikcyjną dostawę towarów na rzecz brokera, po czym prawidłowo rozlicza VAT z transakcji. Kolejno broker realizuje wewnątrzspółnotową dostawę towaru na rzecz podmiotu zagranicznego i z tego tytułu deklaruje organom podatkowym sprzedaż opodatkowaną VAT przy przyjęciu stawki 0%. Takie posunięcie handlowe stanowi przesłankę do żądania przez niego zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej, która została zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu. W opisany sposób łańcuch transakcji „zatacza koło”<sup>32</sup>.

W praktyce o wiele częstszym zjawiskiem są schematy zmodyfikowane, złożone z ogromnej liczby podmiotów zaangażowanych w przestępczy proceder. Mając

<sup>31</sup> P. Kołodziejcki, J. Duży, *Śledztwa w sprawach nadużyć w podatku od towarów i usług*, „Prokuratura i Prawo” 2017 (wydanie specjalne), s. 56-58.

<sup>32</sup> *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. nauk. Sz. Pawelec, Warszawa 2020, s. 79-81.

na uwadze okoliczność, że klasyczny model karuzeli w Polsce już nieco stracił na popularności, M. Binkowski zwraca uwagę na kontrkaruzelę, określaną także jako karuzela przeciwstawna, która może przybrać postać różnych schematów. Model *Contra Trader* sprowadza się do takiej konstrukcji przestępczej infrastruktury, że obejmuje ona co najmniej dwie równoległe karuzele podatkowe, a nierzadko jest ich o wiele więcej, „które są ze sobą połączone za pośrednictwem elementu (lub elementów) w postaci przedsiębiorstw pełniących funkcję tzw. brokerów”. Karuzele te „kręcą się” pomiędzy kilkoma krajami UE, często także krajami spoza Unii. Ciekawe jest także to, że w wielu przypadkach każda z takich karuzel „obraca” nieco innym rodzajem towaru<sup>33</sup>. W ramach tego schematu dochodzi do „przesunięcia” zwrotu VAT-u z łańcucha w którym jest ulokowany „znikający podatnik” do ciągu podmiotów, gdzie takiego ogniwa już nie ma. „Dodatkowo jeszcze przestępcy dążyli do tego, aby zwrot następował z tytułu obrotu towarem innego rodzaju niż ten z «trefnego» łańcucha ze znikającym podatnikiem”<sup>34</sup>. Hasłowo tylko wskazać należy, że wzmiankowany powyżej autor wyróżnił także model karuzel bezzwrotowych (wariant z kilkoma buforami, jak też wariant z fakturowaniem krzyżowym – *cross invoicing*)<sup>35</sup>.

Historycznie rzecz ujmując, jedne z pierwszych przypadków wyłudzeń VAT-u w Europie miały miejsce na terenie Wielkiej Brytanii już na przełomie lat 70. i 80. XX w. w związku z obrotem południowoafrykańskimi krugerrandami, zaś kontynuacją tej niechlubnej tradycji była afera nazywana w mediach jako *The Dubai Connection* i polegała na oszustwach podatkowych na kwotę przeszło 8 miliardów euro w związku z obrotem elektroniką oraz smartfonami pomiędzy Anglią i Dubajem w latach 2005–2006<sup>36</sup>. Nie sposób jest też stracić z pola widzenia okoliczności, że przestępcy do obrotu w ramach karuzel podatkowych wykorzystywali nawet handel emisjami CO<sub>2</sub> (afery *Carbon Fraud*), czy też VoIP oraz system Phuncards<sup>37</sup>. W Polsce początki wyłudzeń VAT-u sięgają 1993 r. Wtedy doszło do wprowadzenia tego podatku na terenie naszego kraju. Jedną z poważniejszych była sprawa z udziałem firmy RIMAN z terenu powiatu zgierskiego. Z czasem zjawisko stało się bardziej powszechne, zaś miano najgroźniejszych przestępstw z punktu widzenia interesów ekonomicznych państwa przypisano tzw. mafiom paliwowym<sup>38</sup>. Strefami, które z uwagi na wyłudzenia w podatku od wartości dodanej stwarzają największe problemy organom ścigania, są branże: paliwowa (obejmująca obrót biokomponentami takimi m.in. olej rzepakowy), złomowa, metali szlachetnych (chodzi tu głównie o granulaty złota i srebra), stalowa oraz elektroniczna<sup>39</sup>.

<sup>33</sup> M. Binkowski, *op. cit.*, s. 202–203.

<sup>34</sup> *Ibidem*, s. 209.

<sup>35</sup> *Ibidem*, s. 218–224.

<sup>36</sup> *Ibidem*, s. 10.

<sup>37</sup> *Ibidem*, s. 13–30.

<sup>38</sup> *Ibidem*, s. 38–39.

<sup>39</sup> C. Fiertek i in. *op. cit.*, s. 17.

Kwestiami nastrożającymi jednych z największych trudności pojawiających się w toku prowadzenia tego typu śledztw przez przedstawicieli organów ścigania są te skorelowane z wykazaniem po stronie bufora świadomego udziału w mechanizmie karuzeli podatkowej. O tym, jak istotny jest to problem, świadczy chociażby wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 21.11.2018 r., z którego wynika, że:

Przestępcy niejednokrotnie wykorzystują nieświadomych przedsiębiorców „przepuszczając” przez ich firmy towar „dotknięty wadą prawną” (przemycony, nielegalnie pozyskany, podrobiony lub też co do którego na wcześniejszych etapach obrotu nie odprowadzono należnego VAT-u). Postępują m.in. w ten sposób, że proponują udział w obrocie danym produktem, ułatwiają jego nabycie poprzez wskazanie osoby do kontaktu (dostawcy), jak i zapewniają zbycie, pomagając w wyszukiwaniu odbiorców (czasem są to „ich firmy”, typu kolejny bufor lub broker)<sup>40</sup>

K. Radzikowski wprawdzie zauważył, że prawo karne „wymaga o wiele daleko idącej niegodziwości w działaniu niż jedynie brak dobrej wiary, czy należytej staranności w rozumieniu nadanym tym pojęciom przez orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości UE”<sup>41</sup>, niemniej jednak pewną rolę pomocniczą (niewiązącą organy ścigania w toku procesu odróżniania karalnej umyślności od niekaralnej nieumyślności) mogą stanowić wynikające z opracowania Ministerstwa Finansów pt. *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, wskazówki dedykowane dla organów Krajowej Administracji Skarbowej prowadzących postępowania podatkowe (swoisty zbiór „czerwonych flag”)<sup>42</sup>.

## PRZESTĘPSTWA KARUZELOWE ORAZ ICH KWALIFIKACJA PRAWNA

Swoistość przestępczości wymierzonej przeciwko interesom fiskalnym państwa opartej o wyspecjalizowany mechanizm tzw. karuzel podatkowych sprowadza się do tego, że sprawcy, chcąc osiągnąć zamierzone cele, kreują wieloosobowe grupy przestępcze do „obsługi” infrastruktury fikcyjnych podmiotów (art. 258 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>43</sup>), a następnie dopuszczają się szeregu przestępstw skarbowych spenalizowanych w art. 62 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy<sup>44</sup>, 56 k.k.s., 76 k.k.s., jak też skorelowanych z nimi przestępstw powszechnych określonych w art. 271 k.k., 271 a k.k., 270 a k.k., 286 k.k. Pozyskane w ramach przestępstw bazowych korzyści majątkowe stają się następnie przedmiotem aktywności przestępczej ukierunkowanej na utrudnienie lub uniemożliwienie

<sup>40</sup> Wyrok SA w Białymstoku z 21.11.2018 r., II Aka 179/19.

<sup>41</sup> K. Radzikowski, [w:] *Karuzele VAT...*, s. 246.

<sup>42</sup> A. Lebedowicz, *Metodyka prowadzenia śledztw w sprawach oszustw podatkowych*, Kraków, s. 6.

<sup>43</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm. (dalej jako: k.k.).

<sup>44</sup> T.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 654 ze zm. (dalej jako: k.k.s.).

wykrycia ich nielegalnego pochodzenia poprzez uprawianie procederu prania brudnych pieniędzy (art. 299 k.k.)<sup>45</sup>.

Przez długi czas na płaszczyźnie stosowania prawa istniały wątpliwości, czy w procesie dokonywania prawnokarnej oceny zachowań związanych z pozyskiwaniem nienależnych korzyści kosztem mienia Skarbu Państwa w drodze popełniania poważnych deliktów podatkowych implikujących odpowiedzialność karnoskarbową należy stosować instytucję tzw. idealnego zbiegu czynów karalnych<sup>46</sup>. Sygnalizowane wątpliwości interpretacyjne zostały wyeliminowane w drodze zajęcia stanowiska przez Sąd Najwyższy na kanwie uchwały podjętej w składzie 7 sędziów w dniu 24.01.2013 r., której istota sprowadza się do tezy, że redukcja wielości ocen prawnych ogranicza się wyłącznie do kumulatywnego zbiegu przepisów w obrębie jednej gałęzi prawa, a mianowicie prawa karnego skarbowego, albo prawa karnego<sup>47</sup>.

„Stąd też nie sposób przyjąć, że reguły kolizyjne mają charakter uniwersalny i służyć mogą innym celom niż znoszenie instytucji kumulatywnego zbiegu przepisów karalnych. Tym bardziej, że instytucja o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s. ma charakter samoistny i nie jest „odmianą”, ani kumulatywnego zbiegu przepisów, ani tym bardziej eliminacyjnego”<sup>48</sup>.

Zaprezentowany powyżej pogląd, który przełamywał dotychczasową linię orzeczniczą, spotkał się z krytyką (moim zdaniem niezasłużenie) na płaszczyźnie doktrynalnej<sup>49</sup>. Zdezaktualizowało się zatem stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w postanowieniu z 10.08.2011 r.<sup>50</sup>, zakładające, że art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* wobec art. 286 § 1 k.k.<sup>51</sup>. Przełomowy dla praktyki orzeczniczej wyrok stał się wyznacznikiem przyjmowania koncepcji kwalifikacyjnych przez sądy niższego rzędu. Opracowane przez Prokuratora Generalnego wytyczne z 10.08.2017 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku<sup>52</sup> spełniły ważną rolę w dążeniu do zapewnienia trwałej spójności praktyki prokuratorskiej na płaszczyźnie kwalifikowania spraw związanych z nadużyciami w podatku VAT, gdyż w pkt. 17 wzmiankowanego dokumentu nakazano podległym prokuratorom

<sup>45</sup> A. Lebedowicz, *Metodyka prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach oszustw podatkowych popełnianych metodą karuzelową*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2021, nr 4, s. 85.

<sup>46</sup> P. Kołodziejski, J. Duży, *op. cit.*, s. 153.

<sup>47</sup> Uchwała SN z 24.01.2013 r., I KZP 19/12.

<sup>48</sup> P. Kołodziejski, J. Duży, *op. cit.*, s. 156.

<sup>49</sup> *Problematyka obrotu fakturami wystawianymi w sposób nierzetelny (zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego)*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiewicz, O. Włodkowski, Warszawa, 2019, s. 28.

<sup>50</sup> K. Nitkowski, *Przestępstwa w obrocie gospodarczym*, Warszawa 2014, s. 165.

<sup>51</sup> Postanowienie SN z 10.08.2011 r., III K.K. 45/11, LEX 1044033.

<sup>52</sup> Wytyczne Prokuratora Generalnego z 10.08.2017 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku, PK I BP 024.13.2017.

stosowanie wykładni art. 8 § 1 k.k.s. w sposób zgodny z poglądami zaprezentowanymi w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 24.1.2013 r.<sup>53</sup> Pojawiające się zatem obecnie w praktyce prokuratorskiej przypadki niestosowania konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa karnego powszechnego i karnego skarbowego z pominięciem deliktów penalizowanych przez k.k.s. wynikają co do zasady nie z niewiedzy, lecz z faktu przedawnienia tych czynów (których okresy w prawie karnym skarbowym są krótsze niż w k.k. w zestawieniu z czynami zabronionymi godzącymi w wiarygodność dokumentów oraz wymierzonymi przeciwko mieniu).

Kluczowym pojęciem z punktu widzenia omawianych zagadnień jest tzw. pusta faktura. Zarówno przepisy dyrektyw unijnych, jak też polskiego prawa podatkowego, w tym zasadniczej w twej materii ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>54</sup> nie definiują tego terminu. Fakturą w rozumieniu art. 2 pkt. 31 uVAT jest dokument w formie papierowej lub elektronicznej, który zawiera dane wymagane przez ustawę oraz przepisy wydane na jej podstawie. Według W. Modzelewskiego „pojęcie pustej faktury ma zastosowanie do faktur, które dokumentują nierzetelne transakcje, które faktycznie nie miały miejsca”<sup>55</sup>. Omawiana w tym miejscu kwestia stała się także przedmiotem wyroku WSA w Bydgoszczy z 09.05.2017 r., który za-uważył, że:

„w przypadku «pustych faktur» w znaczeniu dokumentujących transakcje nieistniejące (którym nie towarzyszy żadna realna dostawa towarów czy wykonanie usług), badanie dobrej wiary nie jest wymagane. Istotne zatem jest, czy mamy do czynienia z tzw. pustą fakturą *sensu stricto*, czyli jedynie samym dokumentem, któremu w rzeczywistości w ogóle nie towarzyszy transakcja w nim wskazana, czy też taką pustą fakturą, której w tle towarzyszy realna transakcja, ale z udziałem innego podmiotu niż wystawca tej faktury (jeden podmiot faktycznie realizuje transakcje, a zupełnie inny podmiot wystawia fakturę mającą rzekomo dokumentować tę transakcję czego świadom jest odbiorca takiej faktury), albo wreszcie z fakturą wystawioną przez firmanta, a zatem dotyczącą w istocie rzeczywistego obrotu towarami lub usługami, ale z zatajeniem wobec osób trzecich (nabywców) prawdziwego podmiotu realizującego tenże obrót. Ustalenie, że w danej sprawie miało miejsce wystawianie tzw. pustych faktur (w takim rozumieniu jaki przedstawiony został powyżej), oznacza, że mająca swe źródło dobra wiara ze swej istoty nie może być uwzględniona”<sup>56</sup>.

W przypadku zatem odliczenia przez podatnika podatku naliczonego z faktur, które należy zaklasyfikować do miana pustych, taki zabieg jest bezskuteczny oraz

<sup>53</sup> P. Kołodziejcki, J. Duży, *op. cit.*, s. 157.

<sup>54</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm. (dalej jako: uVAT).

<sup>55</sup> *Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć...*, s. 59.

<sup>56</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z 09.05.2017 r., I SA/Bd 337/17.

stanowi czyn zabroniony<sup>57</sup>. Jak zauważył W. Kotkowski, pojęcie pustej faktury należy kojarzyć z dokumentami nierzetelnymi, nie zaś wadliwymi, a więc naruszającymi przepisy, które regulują zasady ich wystawiania (w szczególności obligatoryjne dane oraz terminy), gdyż co do zasady nierzetelność treści dokumentu stanowi świadomy zabieg jej wystawcy ukierunkowany na cel w postaci osiągnięcia nienależnej korzyści podatkowej<sup>58</sup>. W oparciu o przepisy ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw<sup>59</sup> faktura stała się pojęciem definiowanym na gruncie k.k. (art. 115 § 14a k.k.), co było spowodowane wprowadzeniem do ustawy karnej nowych typów przestępstw, w przypadku których ten dokument wystąpił jako przedmiot bezpośredniego działania sprawcy<sup>60</sup>.

Uczestnicy zorganizowanych grup przestępczych popełniających czyny zabronione w mechanizmie karuzeli podatkowej dopuszczają się deliktów karnoskarbowych spenalizowanych w art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. Oszustwo podatkowe (ang. *tax fraud*) jest rozumiane jako „umyślne uchylanie się od opodatkowania”<sup>61</sup>. Inkryminowane zachowanie, wskazane w art. 56 k.k.s., jest określane mianem: „oszustwa wobec organu podatkowego”, „oszustwa podatkowego”, „oszustwa w postępowaniu podatkowym”, „oszustwa podatkowego w postępowaniu podatkowym”, lub też „składania nierzetelnych deklaracji podatkowych”<sup>62</sup>. Jakkolwiek negatywne następstwa obciążające podatnika w kwestii powinności zapłaty podatku, który został omyłkowo źle obliczony, można uznać za „usprawiedliwione koniecznością poniesienia ryzyka w ramach samo obliczenia, o tyle dopełnienie oszustwa podatkowego (art. 56 k.k.s.) wykracza już poza to ryzyko”, gdyż w takim przypadku niezbędne jest wdrożenie intencjonalnie nierzetelnej kwalifikacji wydatków podlegających odliczeniu<sup>63</sup>. Zestawiając relację art. 56 k.k.s. z art. 286 k.k., zdecydowanie należy wykluczyć (wbrew stanowisku przedstawicieli części doktryny) ich wspólne wystąpienie w ramach idealnego zbiegu określonego w art. 8 § 1 k.k.s.<sup>64</sup>. Sytuacja, w której pokrzywdzony dokonuje rozporządzenia mieniem bez wiedzy i zgody sprawcy, nie stanowi doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, gdyż w takim przypadku brak jest „konstytutywnego dla przestępstwa oszustwa zachowania osoby pokrzywdzonej, która pozostając w błędzie i opierając się na okolicznościach, co do których została wprowadzona w błąd przez sprawcę lub co do których sprawca nie podjął działań zmierzających do ujawnienia rzeczywistego obrazu zdarzenia, dokonując dobrowolnego rozporządzenia

<sup>57</sup> Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć..., s. 59.

<sup>58</sup> W. Kotkowski, *op., cit.* s. 159.

<sup>59</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 244.

<sup>60</sup> *Problematyka obrotu fakturami...*, s. 55.

<sup>61</sup> P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 25.

<sup>62</sup> Z. Wardak, *Karnoprawna i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Łódź, 2014, s. 82.

<sup>63</sup> *Ibidem*, s. 106.

<sup>64</sup> C. Fiertek i in. *op.cit.*, s. 38.

mieniem”<sup>65</sup>. Natomiast zdaniem P. Dużego i P. Kołodziejskiego należy jednak rozpatrywać (odmiennie) w kategoriach także oszustwa powszechnego stany faktyczne, na kanwie których w ramach oszukańczych zabiegów podejmowanych przez sprawców przestępstw przy wykorzystaniu konstrukcji podatku VAT dochodzi do wprowadzenia organów podatkowych w błąd poprzez złożenie nieprawdziwej w swej treści deklaracji podatkowej<sup>66</sup>. Posiłkując się z kolei wykładnią przyjętą przez Sąd Najwyższy w przytaczanej już uchwale z 24.01.2013 r., nie budzi wątpliwości, że w zdecydowanej większości rozpatrywanych w toku procesu subsumpcji przez organy ścigania przypadków sprowadzających się do nienależnego zwrotu daniny publicznoprawnej będzie jednocześnie wyczerpywać znamiona art. 76 k.k.s. oraz 286 k.k. Zaznaczyć jednak przy tym należy wyraźnie, że postawienie tezy o każdorazowym przyjmowaniu (wręcz uniwersalnym) takiego zbiegu byłoby zabiegiem stanowiącym w istocie nieuprawnione uproszczenie, gdyż „każdy z tych przepisów zawiera szerokie spektrum penalizowanych zachowań i określa znamiona podmiotowe oraz przedmiotowe, z których nie wszystkie uznać należy za tożsame”<sup>67</sup>. Odmienność pomiędzy deliktem karnoskarbowym spenalizowanym w art. 56 k.k.s. a czynem zabronionym uregulowanym w art. 76 k.k.s. (określonym także jako „nienależny zwrot podatku”, „narażenie na nienależny zwrot podatku”, „nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej”, jak też „oszustwo podatkowe”) poza „wprowadzeniem w błąd”, wyraża się także w tym, że w pierwszym przypadku może go popełnić tylko podatnik (w czym objawia się jego indywidualny charakter), natomiast w drugim przypadku sprawcą może być każda osoba wprowadzająca w błąd organ podatkowy (co świadczy o jego ogólnospawczym charakterze)<sup>68</sup>. Warto przy tym zaznaczyć, że jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12.03.2008 r., sam status podatnika ma charakter obiektywny, a zatem nie jest zdeterminowany faktem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego. Źródłem tej pozycji jest więc okoliczność wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu w związku z samodzielnie prowadzoną działalnością gospodarczą<sup>69</sup>.

Nierzetelność faktury, o której mowa w art. 62 § 2 k.k.s. (lub 62 § 2 a k.k.s. w typie uprzywilejowanym z uwagi na łączną kwotę podatku wynikającą z faktur), może polegać zarówno na poświadczeniu nieprawdy w jej treści lub jej przerobieniu (bądź podrobieniu), co wynika m.in. z treści wyroku SA we Wrocławiu z 07.04.2016 r.<sup>70</sup> – stąd też w ramach konstrukcji idealnego zbiegu z tymi przepisami

<sup>65</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, t. 3, red. A. Zoll, Kraków 2006, s. 287.

<sup>66</sup> J. Duży, P. Kołodziejski, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 24.6.2016 r., sygn. I KZP 2/15*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 10, s. 171 i n.

<sup>67</sup> C. Fiertek i in. *op. cit.*, s. 37.

<sup>68</sup> Z. Wardak, *op. cit.*, s. 84.

<sup>69</sup> Wyrok NSA z 12.03.2008 r., I FSK 417/07, LEX 465740.

<sup>70</sup> Wyrok SA we Wrocławiu z 07.04.2016 r., II AKa 332/15, LES 2052582.



znajdą się także odpowiednio art.: 271 k.k., 271 a k.k., lub 277 a k.k., względnie 270 k.k., czy też 270 a k.k. (dla czynów popełnionych lub kontynuowanych po 01.03.2017 r.). Zarówno bowiem dopuszczenie się fałszu intelektualnego, jak też materialnego skutkuje wykreowaniem sytuacji, która jest niezgodna ze stanem rzeczywistym<sup>71</sup>. Taka praktyka koresponduje ze stanowiskiem zajęтым przez Sąd Najwyższy w uchwale z 30.09.2003 r., natomiast zgodnie z tym judykatem fakturą nierzetelną jest zarówno faktura, która nie odzwierciedla rzeczywistego przebiegu zdarzenia w odniesieniu do niektórych tylko jego elementów, przy zaistnieniu samej transakcji (określona przez część doktryny w kategoriach faktury nierzetelnej *sensu stricto*), jak też faktura całkowicie fikcyjna (sklasyfikowana jako faktura nierzetelna *sensu largo*)<sup>72</sup>. Pamiętaj także należy, że do 01.01.2017 r. w art. 62 § 2 k.k.s. była mowa wyłącznie o fakturach (nierzetelnych) „za wykonane świadczenie”, zaś po tej dacie doszło do usunięcia z opisu czynu zabronionego przedmiotowego zwrotu normatywnego, co świadczy o tym, że ustawodawca przyjął, że przedmiotem bezpośredniego działania czynu zabronionego spenalizowanego w tym przepisie jest także faktura pusta, a więc fikcyjna, obrazująca zdarzenia niemające miejsca z rzeczywistości, przy czym opisany zabieg legislacyjny spotkał się w literaturze przedmiotu z pozytywnymi ocenami<sup>73</sup>.

W celu zapobieżenia rozwoju skali zjawiska generowania przez m.in. uczestników karuzel podatkowych pustych faktur VAT ustawodawca, począwszy od 01.03.2017 r., wprowadził do ustawy karnej nowe typy przestępstw fakturowych (art. 270 a k.k., art. 271 a k.k., art. 277 a k.k.). Przewidziane w ich przypadku rozmiary grożących sankcji skłoniły część środowiska prawniczego do sformułowania stanowisk krytycznych zarzucających, że

„w kontekście tej nowelizacji rzuca się w oczy przede wszystkim fakt, że ustawodawca wypowiadając wojnę oszustwom VAT, nie zaostrzył kar za same oszustwa, ale za zachowania leżące «na przedpolu», czyli za wystawianie i obrót nierzetelnymi fakturami VAT. Odwraca to klasyczny układ proporcji, w którym to co jest «na przedpolu», zwykle karane jest łagodniej, niż to co jest już docelowe»<sup>74</sup>.

Według J. Dużego, omawiany zabieg był przez ustawodawcę w pełni zamierzony, a wynikał ze świadomości, że działania przestępcze powiązane z fałszowaniem faktur przybierającym postać fałszerstwa zarówno intelektualnego, jak też materialnego, są w sposób specyficzny skorelowane z procederem nadużycia podatku VAT, co wręcz „stanowi jego podstawową cechą, jest warunkiem *sine qua non* dokonanego uszczuplenia i stanowi wyróżnik opisywanej przestępczości”<sup>75</sup>. Nowe

<sup>71</sup> P. Kołodziejcki, J. Duży, *op. cit.*, s. 173.

<sup>72</sup> Uchwała SN z 30.09.2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75.

<sup>73</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2020, s. 333.

<sup>74</sup> *Problematyka obrotu fakturami...*, s. 31.

<sup>75</sup> J. Duży, *Przestępstwa „fakturowe” – ocena regulacji z perspektywy trzech lat obowiązywania*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 3, s. 14–15.

typy przestępstw fakturowych zostały zabezpieczone bardzo surową sankcją (tzw. zbrodnia VAT-owska) – nie mając swojego odpowiednika na gruncie prawa karnego skarbowego, jak też w rozdziale Kodeksu karnego przestępstw przeciwko mieniu – co stało się obiektem krytyki, niemniej jednak dowodem słuszności wykreowania takich regulacji jest reakcja przestępczości zorganizowanej zwracającej się zamiast ku nadużyciom mechanizmu podatku VAT, w kierunku deliktów z wykorzystaniem akcyzy (zwłaszcza w obszarze nielegalnej produkcji papierosów)<sup>76</sup>. Niewątpliwą zaletą wprowadzonych zmian w prawie karnym jest to, że czyny wymierzone przeciwko fakturom, czy to w aspekcie fałszu intelektualnego, czy też materialnego, mają charakter powszechny. Poświadczenie nieprawdy w treści faktur VAT jest kwalifikowane na podstawie art. 271a § 1 k.k. w typie podstawowym, jeśli widniejąca na nich kwota brutto jest wyższa od 200 000 zł (do sytuacji obejmujących niższą sumę zastosowanie znajduje art. 271 k.k., niemniej jednak w takim przypadku przestępstwo ma charakter indywidualny), gdy tymczasem podrabianie lub przerabianie faktur VAT wskazane w art. 270a k.k. nie ma już takiego ogranicznika kwotowego. Sytuację rzadką i występującą incydentalnie w praktyce stanowią przypadki, gdy dochodzi do kumulatywnego zbiegu w kwalifikacji prawnej tego samego czynu fałszu materialnego i intelektualnego, co zostało potwierdzone w judykaturze wyrokiem wydanym 12.01.2017 r. przez Sąd Administracyjny w Łodzi<sup>77</sup>.

Warto jest też jeszcze nadmienić, że na kanwie judykatów wydanych przez Sąd Najwyższy wytworzyła się też linia orzecnicza wykluczająca stosowanie uregulowań względniejszych dla sprawcy zgodnie z art. 4 § 1 k.k. w związku z oceną zachowań przestępczych rozpoczętych w czasie obowiązywania ustawy „starej”, a kontynuowanych po wejściu w życie nowych uregulowań (a więc w tym także do inkryminowanych działań przed 01.03.2017 r. i po tej dacie) w warunkach czynu ciągłego. Wchodzą tu bowiem w rachubę przepisy obowiązujące w czasie realizowania końcowej aktywności kryminalnej<sup>78</sup>.

Jak już na wstępie zasygnalizowano, przestępstwa fakturowe, oszustwa podatkowe, czyny zabronione skierowane przeciwko mieniu kwalifikowane z uwzględnieniem zbiegu idealnego (art. 8 § 1 k.k.s.), wpisują się w triadę przestępczą, gdyż oprócz nich należy w kwalifikacji prawnej uwzględnić także odrębne czyny związane z udziałem w zorganizowanej grupie przestępczej, jak też praniem pieniędzy. Dopiero tak skonstruowane zarzuty pozwolą nakreślić pełny obraz kryminalnej aktywności uczestników karuzel podatkowych oraz zagrożeń, jakie płyną z tej formy działalności dla interesu ekonomicznego państwa.

<sup>76</sup> *Ibidem*, s. 28.

<sup>77</sup> Wyrok SA w Łodzi z 12.01.2017 r., II Aka 251/16, LEX 2240074.

<sup>78</sup> Powyższe stanowisko potwierdzają chociażby wyroki SN: z 14.11.2016 r., III K.K. 273/16, LEX 21514324, czy też z 18.12.2015 r., III K.K. 300/15, LEX 1943848.

## OFENSYWNY (DYNAMICZNY) I STATYCZNY MODEL PROWADZENIA ŚLEDZTWA W SPRAWACH OSZUSTW PODATKOWYCH POPEŁNIANYCH METODĄ KARUZELOWĄ A CELE „SZCZEGÓLNE” TEGO TYPU POSTĘPOWAŃ PRZYGOTOWAWCZYCH

Celem każdego postępowania przygotowawczego jest zgodnie z art. 297 k.p.k.:

- 1) ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo,
- 2) wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawcy,
- 3) zebranie danych stosownie do art. 213 k.p.k. (ustalenie tożsamości oskarżonego) i art. 214 k.p.k. (wywiad środowiskowy o oskarżonym,
- 4) wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie osób pokrzywdzonych i rozmiarów szkody, 5) zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu.

Przedmiotowe priorytety w przypadku śledztw w sprawach oszustw podatkowych popełnianych metodą karuzelową należy uzupełnić (uszczegółowić) i rozbudować o dodatkowe kierunki tak, by było ono prowadzone nie tylko efektywnie, ale przede wszystkim efektywnie poprzez dążenie ze wszelkimi do:

- a) ustalenia całego składu zorganizowanej grupy przestępczej uczestniczącej w karuzeli podatkowej, a nie tylko „słupów” stojących najniżej w tej hierarchii, ale przede wszystkim jej kierownictwa działającego w kraju oraz poza jego granicami;
- b) trwałego złamania „solidarności” przestępców objętych ramami podmiotowymi danego postępowania poprzez jak najczęstsze stosowanie instytucji świadka koronnego lub tej uregulowanej w art. 60 § 3 k.k. („mały świadek koronny”);
- c) jak najwierniejszego odtworzenia wizerunku warstwy korporacyjnej z sieciami powiązań osobowo-kapitałowych;
- d) jak najszybszego przekształcenia fazy *in rem* w fazę *in personam*, co pomaga budować przekaz społeczny o natychmiastowej reakcji organów ścigania na akcję przestępczą;
- e) zlokalizowania wszystkich tras migracji korzyści majątkowych uzyskanych przez sprawców, jak też ich przejścia w drodze stosowania zabezpieczeń na wszystkich składnikach majątku możliwych do zajęcia, w tym także poza granicami kraju w drodze współpracy międzynarodowej;
- f) identyfikacji wszystkich ogniw (spółek, przedsiębiorstw, itp.) przestępczej infrastruktury wykorzystywanych chociażby pomocniczo w mechanizmie karuzelowym;
- g) zapewnienie należytej dbałości na każdym etapie śledztwa w kwestii zabezpieczenia prawidłowego toku postępowania poprzez stosowanie w uzasadnionych przypadkach najsurowszych środków zapobiegawczych (w tym przede wszystkim tych o charakterze izolacyjnym);
- h) zgromadzenia jak najbardziej wartościowego materiału dowodowego poprzez jego wielopłaszczyznowe kompletowanie, tak by na etapie postępowania sądowego nie zachodziła konieczność jego czasochłonnego uzupełnienia, co

wymiernie przyspieszy cykl reakcji karnej na płaszczyźnie ustalania odpowiedzialności karnej oskarżonych;

- i) odtworzenia najpełniejszego obrazu mechanizmu przestępczego poprzez m.in. współpracę z organami Krajowej Administracji Skarbowej, instytucjami zagranicznymi (pomoce prawne), czy też innymi służbami wchodzącymi w skład szeroko pojętych organów ścigania;
- j) poszukiwania ewentualnych powiązań korupcyjnych przestępców z przedstawicielami aparatu urzędniczego państwa, które mogłyby ułatwiać uprawianie procederu;
- k) gromadzenia nie tylko wiedzy procesowej, ale także w jak najszerszym zakresie danych operacyjnych w drodze stosownych czynności operacyjno-rozpoznawczych (w tym kontroli operacyjnej), które mogą stać się asumptem do wszczęcia innych śledztw powiązanych z głównym wątkiem;
- l) postulowania przed sądem surowych, ale sprawiedliwych kar wobec członków grup przestępczych uczestniczących w tzw. mafii VAT-owskiej.

Defensywny - zwany także zachowawczym - model prowadzenia śledztw przeciwko osobom dopuszczającym się oszustw podatkowych charakteryzuje się tym, że w toku jego trwania:

- dochodzi do czasochłonnego zabezpieczania dokumentacji finansowo-księgowej wszystkich podmiotów gospodarczych występujących w danym postępowaniu, co następuje nie równocześnie (jest zatem znacząco rozciągnięte w czasie) na podstawie postanowień o żądaniu wydania rzeczy, a nie postanowień o przeszukaniu, czego następstwem jest znaczący wzrost ryzyka pozyskania tylko tych materiałów, które zostały już „wyselekcjonowane” przez przestępców nierzadko prowadzących podwójną księgowość;
- ma miejsce prowadzenie długotrwałych oględzin zabezpieczonej dokumentacji (obecnie częściej w formie elektronicznej niż papierowej), co skutkuje wydłużeniem fazy *in rem* nawet o kilka lat;
- nie są stosowane skutecznie zabezpieczenia majątkowe, natomiast taki stan rzeczy wynika z faktu znacznego upływu czasu od popełnienia przestępstw podatkowych skorelowanego z wydłużającą się fazą *in rem* powodującą niemożność efektywnego przejęcia „owoców przestępstwa”;
- nie dochodzi do skutecznych blokad rachunków bankowych;
- czynności procesowe są wykonywane z podejrzanymi zwanymi (niejednocześnie) na przesłuchania z wolnej stopy, bez stosowania wobec nich środków zapobiegawczych w postaci tymczasowego aresztowania, które mogłyby wykluczyć możliwość utrzymywania przez nich wzajemnych kontaktów ułatwiających ustalenie wspólnej wersji wydarzeń;
- można dostrzec symptomy wskazujące na kontynuowanie przez podejrzanych działalności przestępczej, „zachęconych” do tego typu aktywności brakiem stanowczej reakcji organów ścigania na czyny „pierwotne”;

- daje się zauważyć tendencję do wykazywania przez śledczych małej docieklowości w ustalaniu pełnego składu osobowego grupy przestępczej poprzez skupienie się w toku prowadzenia postępowań przygotowawczych na „słupach” bez dążenia do rozliczenia kierowników grup przestępczych;
- dochodzi do wdrożenia szkodliwych z punktu widzenia priorytetów śledztwa zabiegów procesowych polegających na zawieszaniu postępowań karnych z uwagi na oczekiwanie na prawomocność i ostateczność decyzji podatkowych interpretowanych jako „długotrwała przeszkoda uniemożliwiająca prowadzenie postępowania”<sup>79</sup>.

Główne cechy takiego wariantu śledczego pozostają w jaskrawej sprzeczności ze szczegółowymi celami stojącymi przed postępowaniem przygotowawczym w sprawach oszustw podatkowych popełnianych metodą karuzelową. Należy go zatem odrzucić i wystrzegać się błędów wskazanych podczas jego hasłowej prezentacji.

Gwarantem realizacji priorytetów stanowiących rozwinięcie tych z art. 297 k.p.k. jest model ofensywny (dynamiczny) prowadzenia śledztw przeciwko osobom dopuszczającym się oszustw podatkowych, w toku których:

- dochodzi do jak najszybszego przekształcenia w fazę *in personam* (po uzyskaniu informacji o przestępstwie oraz ziszczeniu się przesłanek wskazanych w art. 313 k.p.k.);
- następuje znaczne skrócenie okresu „ciszy procesowej” w zestawieniu z już podanym zasłużonej krytyce wariantem defensywnym;
- ma miejsce wdrożenie działań ukierunkowanych na przeprowadzenie wnikliwego, wielopłaszczyznowego rozpoznania sytuacji majątkowej podejrzanych w celu pozbawienia ich jak największej ilości „owoców przestępstwa”;
- urząd prokuratorski w sposób jak najszerzy stosuje zabezpieczenie majątkowe, w tym posiłkuje w każdym możliwym przypadku regulacjami odnoszącymi się do instytucji konfiskaty rozszerzonej;
- działania taktyczne organów ścigania opierają się na koncepcji rozliczenia podejrzanych w ramach skoordynowanych, jednoczesnych, precyzyjnych uderzeń wymierzonych wobec wszystkich członków grup przestępczych w toku tzw. realizacji powiązanych z serią przeszukań w wytypowanych lokalizacjach;
- udaje się skutecznie zastosować blokady rachunków bankowych;
- wobec członków struktur przestępczych są stosowane najsurowsze środki zapobiegawcze w postaci tymczasowych aresztowań;
- bardzo często udaje się przełamać „zmowę milczenia” wśród przestępców poprzez premiowanie współpracy z organami ścigania wobec osób spełniających kryteria wskazane w art. 60 § 3 k.k. oraz 60 § 4 k.k.;
- następuje inicjowanie kontroli celno-skarbowych toczących się równoległe do postępowania karnego;
- daje się zauważyć pozytywny trend wyrażający się w dążeniu do rozliczenia wszystkich członków grupy przestępczej, a w szczególności jej kierownictwa (organizatorów przestępczego procederu);

<sup>79</sup> K. Nowak, *op. cit.*, s. 85-89.

— nie praktykuje się zawieszenia postępowania w oczekiwaniu na prawomocność i ostateczność decyzji podatkowej.

Analiza praktyki śledczej prowadzi do konkluzji, że najbardziej powszechnym obecnie modelem na płaszczyźnie empirycznej jest ten hybrydowy, łączący pewne cechy wariantów ofensywnego oraz defensywnego, z tendencją do nieznacznej przewagi trendu ukierunkowanego na bardziej dynamiczny biegun aktywności organów ścigania.

### **WYBRANE WSKAZÓWKI METODOLOGICZNE NASTAWIONE NA JAK NAJPEŁNIEJSZĄ REALIZACJĘ OFENSYWNEGO MODELU PROWADZENIA ŚLEDZTW W SPRAWACH OSZUSTW PODATKOWYCH POPEŁNIANYCH METODĄ KARUZELOWĄ**

Wdrożenie ofensywnego modelu prowadzenia śledztw w sprawach oszustw podatkowych popełnianych metodą karuzelową wymaga aktywnego podjęcia szeregu skorelowanych działań o charakterze wręcz kanonicznym (zasadniczym), których efektem będzie osiągnięcie celów ogólnych i szczególnych stających przed tego typu postępowaniami.

Jako, że sprawy dotyczące tej tematyki należą do kategorii „zawiłych”, odnoszą się bez wątpienia do „poważnych przestępstw” (wobec wieloosobowego, wielowątkowego charakteru) toteż podstawą ich prowadzenia od strony taktycznej winien być sporządzony w oparciu o § 127 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury<sup>80</sup> plan śledztwa. Niniejszy dokument, określając kierunki prowadzenia postępowania przygotowawczego, niewątpliwie przyczyni się do racjonalnego i rytmicznego wykonywania czynności procesowych, jak również usystematyzowania materiału dowodowego gromadzonego w sposób wielopłaszczyznowy. Przy jego konstruowaniu należy też mieć na uwadze określony przytoczonym powyżej aktem prawnym wymóg, by uwzględniał on również czynności zmierzające do ustalenia mienia stanowiącego korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego, majątku zagrożonego przypadkiem oraz rzeczy (ruchomych, nieruchomości), które mogą stanowić przedmiot zabezpieczenia majątkowego.

Jeśli chodzi o sam proces gromadzenia materiału dowodowego w tej kategorii spraw, to powinien on być pozyskiwany w sposób usystematyzowany oraz przy uwzględnieniu różnych płaszczyzn według pewnego powtarzalnego algorytmu gwarantującego urzędowi prokuratorskiemu pozytywny rezultat na etapie postępowania sądowego. Jest do swoisty zbiór kluczowych posunięć procesowych, który musi

---

<sup>80</sup> T.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1115.

zostać wdrożony, tak by wykluczyć wszelkie luki mogące stanowić potencjalne źródło do zastosowania przez sąd reguły prawnej wynikającej z art. 5 § 2 k.p.k.

Zasadnicza część rzeczowego materiału dowodowego jest uzyskiwana w toku realizacji serii skoordynowanych i co niezmiernie ważne jednoczesnych przeszukań w siedzibach podmiotów uczestniczących w łańcuchach dostaw w obrębie karuzel podatkowych, biurach rachunkowych zajmujących się obsługą tych firm, ukierunkowanych na zabezpieczenie dokumentacji księgowo – finansowej (zarówno w formie papierowej, jak też elektronicznej) w postaci: faktur VAT, deklaracji VAT-7, VAT-7 K, ewidencji zakupów/sprzedaży – plików JPK, ksiąg rachunkowych, dokumentacji kasowej (druki „Kp”, „Kw”), dokumentów logistycznych (formularze „Wz”, „Pz”), umów handlowych, korespondencji prowadzonej pomiędzy rzekomymi kontrahentami za pośrednictwem sieci teleinformatycznej, itp. Elektroniczne nośniki danych (komputery, serwery, drukarki, rutery, smartfony, itd.) pozyskane tą drogą muszą zostać niezwłocznie przekazane do biegłych z zakresy informatyki śledczej, których zadaniem jest wyekstrahowanie wszystkich treści mających związek z przedmiotem danego śledztwa. Efekty tych ekspertyz na późniejszym etapie postępowania przygotowawczego są poddawane stosownym oględzinom. Opisane powyżej działania winny być skoordynowane z realizacją postanowień o przeszukaniu w centrach logistycznych dokonujących alokacji towarem „krążącym” w ramach karuzel podatkowych, celem szczegółowego odtworzenia (w oparciu o dokumentację magazynową, transportową, faktury, korespondencję z kontrahentami) łańcuchów dostaw.

Sam natomiast fakt weryfikacji funkcjonowania w obrocie gospodarczym i prowadzenia rzeczywistej działalności operacyjnej przez podmioty, co do których zachodzi podejrzenie, że pełnią rolę firm „krzaków” zarządzanych przez „słupy” powinno następować, m.in. poprzez:

- pozyskanie z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych danych odnośnie zatrudnionych w nich pracowników (zazwyczaj w ramach odpowiedzi zwrotnej uzyskuje się informacje negatywne potwierdzające fasadowy charakter tych tworów), zaś w przypadku potwierdzenia tej okoliczności przesłuchanie ich na okoliczność funkcjonowania podmiotu zatrudniającego, kooperacji z kontrahentami, źródeł zaopatrzenia, kierunków zbytu, form kredytowania, zakresu obowiązków, danych osób faktycznie zarządzających danym podmiotem i mających wpływ na kluczowe decyzje, zaplecza logistycznego (użytkowanych powierzchni biurowych, magazynowych);
- uzyskanie z Krajowego Rejestru Sądowego, Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, systemu REGON, rejestru czynnych podatników VAT, stosownych danych co do krajowych firm podejrzewanych o udział w obrocie karuzelowym;
- włączenie w poczet materiału dowodowego z właściwych sądów rejestrowych odpisów całości (lub najważniejszych dokumentów takich jak umowy

kupna udziałów, protokoły: zwyczajnych, walnych i nadzwyczajnych zgromadzeń wspólników, sprawozdania finansowe, itp.), akt rejestrowych tych firm, dla których są prowadzone w celu wykonania ich oględzin zmierzających do ustalenia najważniejszych danych z bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów finansowych, informacji dodatkowej zarządu, jak również informacji odnoszących się do osób zasiadających w organach zarządczych tych firm oraz ich danych kontaktowych, co już na późniejszym etapie śledztwa umożliwi odtworzenie warstwy korporacyjnej obrazującej złożony konglomerat powiązań kapitałowo-osobowych.

Bardzo cennego materiału dowodowego o charakterze pogładowym może również dostarczyć czynność oględzin lokalizacji przypisanych do siedzib podmiotów uczestniczących w karuzelach podatkowych, którymi nierzadko okazują się miejsca odludne, zdewastowane, pustostany, wykluczające możliwość prowadzenia jakiegokolwiek działalności, a tym bardziej wyspecjalizowanej aktywności na płaszczyźnie gospodarczej (w tym na kierunku międzynarodowym).

Także działania z zakresu „białego wywiadu” przybierające postać oględzin danych zawartych w sieci teleinformatycznej lub analizy kryminalnej, pozwalają na ustalenie, że rzekomo prężnie działająca na rynku firma nie posiada własnej strony internetowej, portfolio reklamującego jej biznesowe osiągnięcia w branży, w ramach której funkcjonuje, co uniemożliwia jej przyjmowanie zamówień na dostawę towaru lub świadczenie usług, natomiast tego typu ustalenia należy odpowiednio zinterpretować w kontekście pozostałych dowodów.

Nie mniej ważnym posunięciem towarzyszącym badaniom funkcjonowania podmiotów podejrzewanych o uczestnictwo w strukturach karuzel podatkowych jest gromadzenie danych wskazujących na to, czy wobec tych firm były prowadzone postępowania: upadłościowe, likwidacyjne, komornicze, egzekucyjne, nakazowe, jak się one zakończyły, a następnie wykonanie oględzin tego typu akt ukierunkowanych na wyselekcjonowanie dokumentów mogących mieć miarodajne znaczenie dla wiodących kierunków śledztwa. Jako równie znaczące należy ocenić działania procesowe mające na celu czynienie precyzyjnych ustaleń, czy wobec badanych podmiotów toczyły się postępowania sądowo – administracyjnego przed Wojewódzkimi Sądami Administracyjnymi oraz Naczelnym Sądem Administracyjnym, jak też poszerzenie materiału dowodowego o zapadłe w ich toku orzeczenia, a także poszukiwanie istotnych dla sprawy dokumentów (wygenerowanych podczas procedowania) w drodze czynności oględzin.

Kolejnym istotnym elementem tego rodzaju śledztwa jest jak najściślejsza współpraca z organami Krajowej Administracji Skarbowej wyrażająca się w:

- pozyskiwaniu informacji oraz odpisów stosownych dokumentów wygenerowanych w ramach prowadzonych przez nie postępowań sprawdzających, kontroli karbowych i celno-skarbowych, postępowań podatkowych oraz karno-skarbowych, odnoszących się do firm uczestniczących w obrocie karuzelowym, jak też



osób zarządzających nimi (szczególną rolę odgrywają dane związane z rozliczaniem podatku VAT za poszczególne okresy) skorelowanym z potrzebą pogłębienia wiedzy sygnalizowanej przez administrację skarbową w drodze przeprowadzenia dodatkowych oględzin tych akt;

- ustalaniu dzięki organom KAS wysokości podatku VAT uszczuplonego, narażonego na uszczuplenie, narażonego na nienależny zwrot, co żadną miarą nie może następować (a jest obserwowane już tylko epizodycznie w praktyce) w drodze powoływania biegłych z zakresu księgowości do dokonywania tego typu obliczeń, gdyż jest działaniem niedopuszczalnym;
- wyjątkowym – na zasadzie odstępstwa od ogólnej reguły – prowadzeniu przesłuchań w charakterze świadka (po uprzednim zwolnieniu z tajemnicy skarbowej na podstawie art. 294 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>81</sup> w związku z art. 180 § 1 KPK), kontrolerów skarbowych na okoliczność prowadzenia przez nich w ramach kontroli czynności służbowych w firmach objętych taką formą sprawdzania prawidłowości w rozliczaniu podatku VAT;
- inicjowaniu w oparciu o art. 182 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>82</sup> w związku z art. 165 § 1 Ordynacji podatkowej, kontroli skarbowych lub celno-skarbowych w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód państwa;
- korzystaniu z danych pochodzących z systemów informatycznych tych organów takich jak: „POLTAX”, „SERCE”, „VIES”, „REMDAT”, „SENT” i innych.

W tym miejscu nie sposób jest stracić z pola widzenia okoliczności, że prokuratura dysponuje narzędziem do sprawnego monitorowania zakresu śledztw w skali całego kraju z zakresu omawianej problematyki w postaci Programu Informacji VAT (PIV), dzięki któremu możliwe jest skonfrontowanie już posiadanej wiedzy z danymi odnoszącymi się do innych postępowań prowadzonych z udziałem uczestników karuzel podatkowych oraz ich roli (znikający podatnik, bufor, broker), jak też organu prowadzącego, co winno skutkować nawiązaniem współpracy z innymi prokuraturami w celu koordynacji zachodzących na siebie podmiotowo lub przedmiotowo postępowań w drodze sformułowania stosownych zapytań lub odbycia spotkań organizacyjnych (narad roboczych) pozwalających na właściwe określenie ram zakresowych danego śledztwa ukierunkowanych na uniknięcie w przyszłości negatywnych konsekwencji przeszkody procesowej pod postacią *res iudicata* (art. 17 § 1 pkt. 7 KPK).

W logiczny ciąg przedstawionych działań wpisują się także przesłuchania w charakterze świadków osób prowadzących „wirtualne biura”, których adresy były zbieżne z deklarowaną (przez podmiot mogący uczestniczyć w karuzeli podatkowej) lokalizacją na okoliczność warunków świadczenia usług, danych konkretnych osób współpracujących w tej materii z przedmiotowymi instytucjami.

<sup>81</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm. (dalej jako: Ordynacja podatkowa).

<sup>82</sup> T.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 775 (dalej jako: KPA).

Jako, że organizatorzy struktur tych przestępczych tworów angażują w charakterze „słupów” obcokrajowców, toteż cenne informacje na ich temat można uzyskać dzięki kooperacji:

- z właściwymi miejscowo wydziałami zajmującymi się sprawami cudzoziemców w urzędach wojewódzkich (w oparciu o art. 450 ust. 1 ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach<sup>83</sup>),
- ze Strażą Graniczną:
  - a) na podstawie zapisów zarządzenia nr 57 Komendanta Głównego Straży Granicznej z dnia 23.08.2019 r. w sprawie udostępniania przez Straż Graniczną uprawnionym organom państwowym informacji z zakresu ochrony granicy państwowej, kontroli ruchu granicznego oraz zapobiegania i przeciwdziałania nielegalnej migracji<sup>84</sup>,
  - b) w trybie ustawy z dnia 9 maja 2018 r. o przetwarzaniu danych dotyczących przelotu pasażera (PNR)<sup>85</sup>.

Niezwykłe ważnym kierunkiem wymagającym pogłębionej eksploracji w tego typu sprawach jest podążanie śladem pieniądza (ang. *follow the money*), toteż kluczową rangę zyskuje włączenie w poczet materiału dowodowego danych bankowych uzyskanych w oparciu o stosowne zapisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe<sup>86</sup> odnoszących się do sprawdzanych firm, co na późniejszym etapie postępowania przygotowawczego pozwoli odtworzyć trasy przelewu środków finansowych w ramach mechanizmu ich migracji pomiędzy poszczególnymi podmiotami, kolejności zasileń, a następnie przeprowadzania ich oględzin. Poczynaniom tym winno towarzyszyć utrzymywanie ścisłej współpracy z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej (w trybie art. 81 i 106 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>87</sup>) w zakresie wątku prania brudnych pieniędzy towarzyszącego obrotowi karuzelowemu.

Mając z kolei na uwadze okoliczność przemieszczania towarów w obrocie krajowym oraz międzynarodowym, zachodzi konieczność:

- ustalenia w oparciu o właściwe wydziały komunikacji użytkowników pojazdów, za pośrednictwem których rzekomo realizowano transport towarów w ramach obrotu karuzelowego, celem ustalenia ich parametrów, gabarytów, jak też spełniania szczególnych wymagań wynikających z ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym<sup>88</sup> (zdolność do wykonywania deklarowanych przewozów spedycyjnych z wykorzystaniem specjalistycznych środków) danych osób dysponujących tymi pojazdami;

---

<sup>83</sup> T.j. Dz. U. 2023 r. poz. 519 ze zm.

<sup>84</sup> Dz. U. KGSG, Warszawa, dnia 23 sierpnia 2019 r., poz. 59.

<sup>85</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1441.

<sup>86</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.

<sup>87</sup> T.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1124 ze zm.

<sup>88</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2201 ze zm.

- gromadzenia danych o firmach transportowych realizujących rzekome zlecenia logistyczne na rzecz firm uczestniczących w łańcuchu dostaw, a następnie przesłuchanie jako świadków kierowców zatrudnionych w tych firmach, co do realizowania zadań, sporządzania w miejscu docelowym dokumentacji fotograficznej jako potwierdzenia wykonania usługi;
- pozyskiwania informacji z systemu viaTOLL na okoliczność odtworzenia trasy przemieszczania się towarów będących przedmiotem rzekomego obrotu w ramach mechanizmu karuzelowego.

Biorąc natomiast pod uwagę przedmiot obrotu koncesjonowanego i jego specyfikę, nierzadko zasadne będzie przykładowo poczynienie stosownych ustaleń w Urzędzie Regulacji Energetyki co do uprawnień danego podmiotu do prowadzenia działalności w zakresie obrotu paliwami, ewentualnie sprawdzenia, czy dany podmiot dokonujący na rynku obrotu elektroniką był oficjalnym dealerem zagranicznego producenta oraz czy oferowane przez niego ceny były dumpingowe, a także jak się one kształtowały na tle średnich stawek rynkowych, czy były na poziomie uzasadnionym ekonomicznie.

Źródłem cennych ustaleń dowodowych może również stać się materiał wygenerowany w toku kontroli operacyjnej w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych (po jego odpowiednim wprowadzeniu do procesu), jak też ten pochodzący z podsłuchu procesowego. Współczesne śledztwo nie może się także obyć bez włączenia do niego danych telekomunikacyjnych (które jeszcze nie uległy retencji) celem ustalenia powiązań pomiędzy poszczególnymi uczestnikami karuzeli podatkowej.

Mając na uwadze aspekty transgraniczne (międzynarodowe), zachodzi konieczność poszukiwania dowodów poza granicami kraju w drodze formułowania europejskich nakazów dochodzeniowych (END) i międzynarodowych pomocy prawnych celem ustalenia okoliczności dotyczących zagranicznych podmiotów uczestniczących w karuzelach podatkowych, a w szczególności odnoszących się do „spółki wiodącej”, jak też odtworzenia zagranicznych fragmentów łańcucha dostaw karuzeli podatkowej. Nie sposób jest też stracić z pola widzenia okoliczności, że dzięki eksploracji zasobów zgromadzonych na stronie „[www.e-justice.europa.eu](http://www.e-justice.europa.eu)” ułatwiony jest bezpośredni dostęp do wielu cennych danych rejestrowych zagranicznych podmiotów, które po przetłumaczeniu mogą wzbogacić gromadzony wielopłaszczyznowo materiał dowodowy.

W przypadku wątpliwości, czy w danej sprawie inkryminowane działania przybrały postać fałszu intelektualnego, czy też materialnego, zachodzić może konieczność wywołania opinii z zakresu badań pisma ręcznego celem poczynienia ustaleń rzutuujących na finalnie przyjętą kwalifikację prawną.

Zgromadzony w opisany sposób materiał dowodowy będzie niewątpliwie wymagał jego uporządkowania w drodze sporządzenia szeregu analiz kryminalnych, m.in.: 1) przepływów finansowych, 2) transakcji (odtworzącej łańcuch fakturowy),

3) danych telekomunikacyjnych, 4) powiązań kapitałowo-osobowych (warstwa korporacyjna), itp.

Praktycznie już od wszczęcia śledztwa należy czynić wnikliwe ustalenia co do sytuacji majątkowej osób podejrzewanych, jak też osób i podmiotów z nimi powiązanych przez wyspecjalizowane komórki policyjne. Mając natomiast na uwadze potrzebę przeciwdziałania przedawnieniu czynów karno-skarbowych, należy w jak najszerszym zakresie stosować instytucję przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianą w art. 70 § 6 pkt. 1 Ordynacji podatkowej. Nawiązując od strony technicznej do metodyki prowadzenia wielotomowych akt tego typu spraw, możliwe jest odstąpienie od tradycyjnego chronologicznego modelu ich kompletowania poprzez wprowadzenie wątkowego ich układu (które to wątki są oznaczane kolejno po sobie następującymi cyframi rzymskimi).

Opisany powyżej ciąg działań procesowych i analitycznych stanowi asumpt do przeprowadzenia skoordynowanej realizacji zatrzymań wszystkich osób biorących udział w działaniach danej grupy przestępczej, skorelowanej ze stosowaniem takich środków zapobiegawczych, które realnie zabezpieczą jego tok, zaś premiowanie współpracy z organami ścigania trwale zdeintegruje zaangażowane w proceder środowisko przestępcze, czego efektem może być przełamanie „zmony milczenia” wzbogacające wiedzę śledczych o relacje osób bezpośrednio zaangażowanych w mechanizm wyłudzenia od wewnątrz, co pozwoli na wyeliminowanie organizatorów oraz kluczowych z punktu widzenia funkcjonowania danej grupy postaci.

## ZAKOŃCZENIE

Działalność zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych popełnianych w ramach mechanizmu karuzel podatkowych stanowi najbardziej szkodliwy z punktu widzenia interesu ekonomicznego państwa przejaw przestępczości finansowo-skarbowej. Jej zwalczanie wymaga szybkiej i zdecydowanej reakcji organów ścigania, co jest możliwe dzięki realizowaniu w sposób stanowiący priorytetów stojących przed śledztwami w tego typu sprawach według modelu ofensywnego. Tylko on pozwala osiągnąć cele ogólne oraz szczególne przed nim stawiane. Jest on bez wątpienia tym bardziej skuteczny, że bardziej ścisła jest współpraca organów ścigania z równymi ogniwami aparatu państwowego, w szczególności z organami Krajowej Administracji Skarbowej (jak też z uwagi na wymiar transgraniczny, międzynarodowy) z ich zagranicznymi odpowiednikami. W takim przypadku państwo i jego wyspecjalizowane służby działają kompleksowo, nie zaś sektorowo. Niezwykle ważną rolę w upowszechnianiu idei prowadzenia śledztw w sprawach oszustw podatkowych popełnianych metodą karuzelową pełnią szkolenia stanowiące platformę wymiany doświadczeń przedstawicieli różnych służb, które rozwijają wachlarz umiejętności jej uczestników. Rozbijanie struktur zorganizowanych grup przestępczych było i jest priorytetem współczesnej polityki karnej. Preferowanie

ofensywnego modelu prowadzenia śledztw pozwala zrealizować ten cel w sposób trwały, tak by nie doszło do ich przegrupowania oraz odtworzenia w innych warunkach. Jako że zyski generowane przez tego typu twory przestępcze są z jednej strony dystrybuowane pomiędzy beneficjentów tych korzyści, a z drugiej strony służą finansowaniu nakładów na przyszłe inkryminowane przedsięwzięcia, toteż ich jak najszybsze oraz jak najszersze zabezpieczenie w ramach preferowanego typu prowadzenia postępowania przygotowawczego umożliwi zapobieżenie czynienia takich „inwestycji”, co ma przełożenie na dynamikę rozwoju tego typu przestępczości (zminimalizowanie jej wymiaru ekspansywnego). Spożytkowanie zatem przez śledczych pozostających w ich dyspozycji sił i środków w ramach modelu ofensywnego może przynieść tylko pozytywne następstwa, co jest ze wszech miar pożądane w obecnych czasach niosących ze sobą realne zagrożenie kolejnymi falami kryzysu ekonomicznego, a nawet w związku z tym wręcz niezbędne.

## BIBLIOGRAFIA

### AKTY NORMATYWNE:

- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.).  
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.).  
Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 775).  
Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.).  
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).  
Ustawa z dnia 9 maja 2018 r. o przetwarzaniu danych dotyczących przelotu pasażera (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1441).  
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.).  
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.).  
Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2201 ze zm.).  
Ustawa z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 519 ze zm.).  
Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r. poz. 244).  
Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1124 ze zm.).  
Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1115).  
Zarządzenie nr 57 Komendanta Głównego Straży Granicznej z dnia 23 sierpnia 2019 r. w sprawie udostępniania przez Straż Graniczną uprawnionym organom państwowym informacji z zakresu ochrony granicy państwowej, kontroli ruchu granicznego oraz zapobiegania i przeciwdziałania nielegalnej migracji (Dz. U. KGSG Warszawa, dnia 23 sierpnia 2019 r., poz. 59).

### LITERATURA:

- Binkowski M., *Jak kraść VAT*, Toruń, 2021.  
Duży J., Kołodziejski P., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2016 r., sygn. I KZP 2/15, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 10.*  
Duży J., *Przestępstwa „fakturowe” – ocena regulacji z perspektywy trzech lat obowiązywania*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 3.

- Fiertek C i in., *Metodyki postępowania w sprawach o poszczególne rodzaje przestępstw*, Prokuratura Krajowa, Warszawa 2018.
- Filipczyk P., *Sami wystawiany się cyberprzestępcom (rozmowa z J. Pardo)*, Tygodnik „Sieci”, Nr 30 (504) 2022.
- Głowacka V., *Materiały szkoleniowe w projekcie pn. „Szkolenie z zakresu przestępczości podatkowej dla kadr sądownictwa i prokuratury*, KSSiP, Ośrodek Szkolenia Ustawicznego i Współpracy Międzynarodowej w Lublinie, 2020.
- Grochola G., *Zorganizowana grupa przestępcza jako grupa społeczna. Ujęcie socjologiczno-prawne*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2013, nr 3-4.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002.
- Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, t. 3, red. A. Zoll, Kraków 2006.
- Kołodziejski P., Duży J., *Śledztwa w sprawach nadużyć w podatku od towarów i usług*, „Prokuratura i Prawo” 2017 (wydanie specjalne).
- Kosatka S., *(Nie) zorganizowana przestępczość w Polsce – perspektywy i zagrożenia dla wymiaru sprawiedliwości*, „Biuletyn Kryminologiczny” 2016, nr 23.
- Kotkowski W., *Klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT*, [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT (Prawo w praktyce)*, red. nauk. I. Ożóg, Warszawa 2017.
- Kotowski W., *Karuzele podatkowe*, [w:] *Karuzele podatkowe i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (zagadnienia podatkowe)*, red. nauk. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2020.
- Lebedowicz A., *Metodyka prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach oszustw podatkowych popełnianych metodą karuzelową*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2021 nr 4.
- Lebedowicz A., *Metodyka prowadzenia śledztw w sprawach oszustw podatkowych*, Kraków 2021.
- Łabuz P., Malinowska I., Michalski M., *Przestępczość zorganizowana. Aspekty prawne i kryminalno-kryminalistyczne*, Warszawa 2022.
- Mądrzejowski W., *Przestępczość zorganizowana. System zwalczania*, 2017.
- Mądrzejowski W., Śnieżko S., Majewski P., *Zwalczanie przestępczości. Wybrane metody i narzędzia*, Warszawa 2017.
- Miczkowska A., *Problematyka przestępczości zorganizowanej*, „Wrocławskie Studia Erazmiańskie. Zeszyty Studenckie. Prace Prawnicze, Administracyjne i Historyczne” 2009, nr 3.
- Nitkowski K., *Przestępstwa w obrocie gospodarczym*, Warszawa 2014.
- Nowak K., *Wpływ sposobu prowadzenia postępowania przygotowawczego na zwalczanie działalności oszustów w zakresie podatku VAT – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2020 nr 12.
- Piękoś M., *Przestępczość zorganizowana we współczesnym świecie na podstawie Polski – wyniki badań własnych*, „Studenckie Czasopismo Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2016, nr 2.
- Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2020.
- Problematyka obrotu fakturami wystawianymi w sposób nierzetelny (zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego)*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiwicz, O. Włodkowski Warszawa 2019.
- Sztompka P., *Socjologia. Analiza społeczeństwa*, Kraków 2002.
- Turaliński K., *Podatek VAT (oszustwa podatkowe, przemyt i zorganizowana przestępczość skarbową)*, Warszawa 2017.
- Wardak Z., *Karnoprawna i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Łódź, 2014.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2020.
- Wódka M., *Międzynarodowa przestępczość zorganizowana – typologia, charakterystyka i zwalczanie*, „De Securitate et Defensione. O Bezpieczeństwie i Obronności” 2015, nr 2.
- Wyszyński K., *Wyłudzenia karuzelowe – ogólna charakterystyka na tle wybranych zagadnień prawa karnego materialnego i procesowego*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Pawelec, Warszawa 2020.

### ORZECZNICTWO:

Postanowienie SN z 10.08.2011 r., III KK 45/11, LEX 1044033.

Uchwała SN z 24.01.2013 r., I KZP 19/12.

Uchwała SN z 30.09.2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75.

Wyrok NSA z 12.03.2008 r., I FSK 417/07, LEX 465740.

Wyrok NSA z 09.01.2018 r., I FSK 835/17, LEX: 2449151.

Wyrok SA w Białymstoku z 21.11.2018 r., II Aka 179/19.

Wyrok SA w Łodzi z 12.01.2017 r., II Aka 251/16, LEX 2240074.

Wyrok SA we Wrocławiu z 07.04.2016 r., II AKa 332/15, LEX 2052582.

Wyrok SN z 14.11.2016 r., III KK 273/16, LEX 21514324.

Wyrok SN z 18.12.2015 r., III KK 300/15, LEX 1943848.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 09.05.2017 r., I SA/Bd 337/17.

Wytyczne Prokuratora Generalnego z dnia 10 sierpnia 2017 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku, PK I BP 024.13.2017.

### INNE ŹRÓDŁA:

Statystyki spraw o przestępstwa skarbowe w sądach, [www.przestepstwa-skarbowe.pl/statystyki-spraw-o-przestepstwa-skarbowe-w-sadach/](http://www.przestepstwa-skarbowe.pl/statystyki-spraw-o-przestepstwa-skarbowe-w-sadach/),

Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2016 roku”, s. 85, <https://archiwum.mswia.gov.pl/bip-raport-o-stanie-bezpiec/18405,Raport-o-stanie-bezpieczenstawa.html>.

## The Polish Model of Investigating Tax Carousel Fraud

### SUMMARY

This article is devoted to an analysis of the Polish model of conducting an investigation in cases of tax fraud committed with the carousel method, clearly indicating the superiority of the offensive (dynamic) type over the static (conservative) type. It concerns the economic evolution of an organized crime and discusses the carousel mechanism, raising the issue of carousel crimes and their legal qualification. The article presents the main features of a dynamic and static model through the prism of specific goals facing investigators in this type of case. Finally, it presents selected methodological guidelines aimed at the most extensive possible implementation of the model of conducting an investigation preferred due to the level of activity in cases of tax carousel fraud.

**Keywords:** carousel fraud, VAT fraud, organized crime, offensive model, invoice