

KARUZELE VAT

Wybrane regulacje prawa karnego
materialnego i procesowego

redakcja naukowa Szymon Pawelec

Aleksandra Dalecka, Marcin Gruszka, Aleksandra Kulczyk
Szymon Pawelec, Konrad Wszyński, Jan Zarzycki



Wolters Kluwer

KARUZELE VAT

Wybrane regulacje prawa karnego
materialnego i procesowego

redakcja naukowa Szymon Pawelec

Aleksandra Dalecka, Marcin Gruszka, Aleksandra Kulczyk
Szymon Pawelec, Konrad Wyszynski, Jan Zarzycki



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2020

SERIA **MONOGRAFIE**

*Publikacja została dofinansowana przez
Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego*

Stan prawny na 1 maja 2020 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Violetta Konarska-Wrzosek

Wydawca
Monika Pawłowska

Redaktor prowadzący
Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-798-5
ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
---------------------	----

Rozdział I

Karuzele VAT – wybrane zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego. Wprowadzenie do problematyki (<i>Szymon Pawelec</i>)	15
--	----

Rozdział II

Wybrane aspekty prawnoporównawcze na gruncie systemów prawa angielskiego, niemieckiego i francuskiego (<i>Aleksandra Kulczyk</i>)	31
1. Uwagi wprowadzające	31
2. Prawo angielskie	32
3. Prawo niemieckie	44
4. Prawo francuskie	49

Rozdział III

Wyłączenie karuzelowe – ogólna charakterystyka na tle wybranych zagadnień prawa karnego materialnego i procesowego (<i>Konrad Wyszowski</i>)	51
1. System VAT	51
1.1. Wprowadzenie	51
1.2. Ogólna charakterystyka VAT	52
1.3. Zasady podatku VAT	54
1.3.1. Zasada jednokrotności poboru podatku	54
1.3.2. Zasada powszechności opodatkowania	55
1.3.3. Zasada neutralności	57

1.4.	Obniżanie VAT należnego o naliczony	59
1.5.	Transakcje wewnątrzwspólnotowe w kontekście wyłudzeń karuzelowych	61
1.5.1.	Wprowadzenie	61
1.5.2.	Rys historyczny	62
1.5.3.	System państwa przeznaczenia towaru	63
2.	Charakterystyka karuzeli podatkowej	66
2.1.	Wprowadzenie	66
2.2.	Definicja karuzeli podatkowej	68
2.3.	Podmioty uczestniczące w karuzeli podatkowej	71
2.3.1.	Wprowadzenie	71
2.3.2.	Podmiot zagraniczny (organizator, spółka pośrednicząca, kanał dystrybucyjny)	72
2.3.3.	Znikający podatnik (niewywiązujący się podmiot gospodarczy)	73
2.3.4.	Bufor	76
2.3.5.	Broker	77
2.4.	Schemat karuzeli	78
2.4.1.	Uwagi ogólne	78
2.4.2.	Schemat podstawowy	79
2.4.3.	Schemat zmodyfikowany	81
2.5.	Alternatywny scenariusz powrotu towaru do Polski	86
2.6.	Ustalenia organów	88
3.	Inne rodzaje wyłudzeń w sferze VAT	91
3.1.	Wprowadzenie	91
3.2.	Firmanctwo	91
3.3.	Przestępczość fakturowa	97
3.4.	Niezgłoszone wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	100
3.5.	Fikcyjna wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	103
3.6.	Towary wykorzystywane do wyłudzeń	104
4.	Kwalifikacja karnoprawna czynów uczestników karuzeli – zarys problemu	109
5.	Podsumowanie	117

Rozdział IV

Przestępstwa karuzelowe – wybrane zagadnienia prawne

na tle nowelizacji Kodeksu karnego (<i>Jan Zarzycki</i>)	118
1. Wstęp	118
2. Dlaczego nowe przepisy znalazły się w Kodeksie karnym?	120
3. Proces legislacyjny	124
4. Analiza przepisów	129
4.1. Uwagi wprowadzające	129
4.2. Fałsz materialny faktury	130
4.2.1. Uwagi ogólne	130
4.2.2. Dobro chronione	131
4.2.3. Strona przedmiotowa	132
4.2.3.1. Przedmiot czynności sprawczej	132
4.2.3.2. Czynność sprawcza	134
4.2.3.3. Należność publicznoprawna a inna należność o charakterze podatkowym	141
4.2.3.4. Kwota należności ogółem a kwota faktycznie uszczuplonego podatku	148
4.3. Podmiot czynu zabronionego	152
4.4. Strona podmiotowa	153
4.5. Typ kwalifikowany	154
4.6. Wypadek mniejszej wagi	157
4.7. Sankcje	162
4.3. Fałsz intelektualny faktury	162
4.3.1. Uwagi ogólne	162
4.3.2. Podmiot czynu zabronionego	164
4.3.3. Strona przedmiotowa	165
4.3.3.1. Czynność sprawcza	165
4.3.3.2. Sankcje	168
4.3.4. Podobieństwa	168
4.4. Fałszerstwo faktur z kwotą należności przekraczającą 10 mln zł	169
4.4.1. Surowość sankcji karnej	169
4.4.2. Kara grzywny	176
5. Czynny żal i zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary	178
6. Podsumowanie	182

Rozdział V

Zbieg przepisów przy przestępstwach związanych z podatkiem VAT oraz problematyka należytej staranności w VAT

w aspekcie prawnokarnym (Marcin Gruszką)	187
1. Zbieg przepisów w kontekście przestępstw w podatku VAT ...	187
1.1. Wprowadzenie	187
1.2. Problem właściwej kwalifikacji prawnej przestępstw w podatku VAT w odniesieniu do konkretnych przepisów	189
1.3. Kwestia zbiegu przepisów a uchwała Sądu Najwyższego I KZP 19/12 – słowo wyjaśnienia	191
1.4. Zbieg art. 62 § 2 k.k.s. z art. 271 k.k.	193
1.4.1. Uwagi ogólne	193
1.4.2. Pojęcie innej osoby uprawnionej z art. 271 k.k.	193
1.4.3. Pojęcie dokumentu z art. 271 k.k.	194
1.5. Problem „pustych” faktur i dokonywanych za ich pomocą wyłudzeń podatku VAT	197
1.6. Argumenty za stosowaniem przepisów Kodeksu karnego w kwalifikacji prawnej przestępstw w podatku VAT – zamiar sprawców i przedmiot ochrony	211
1.7. Irrelevantność art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w kontekście prawidłowej kwalifikacji prawnej przestępstw w podatku VAT	214
1.8. Zbieg art. 54, 55 i 56 k.k.s. z art. 286 k.k.	219
1.9. Stosowanie instytucji idealnego zbiegu przestępstw w kwalifikacji prawnej przestępstw w podatku VAT	221
1.9.1. Sporne rozumienie w orzecznictwie natury prawnej instytucji idealnego zbiegu przestępstw do wydania uchwały Sądu Najwyższego I KZP 19/12	221
1.9.2. Uchwała Sądu Najwyższego I KZP 19/12	226
1.9.3. Stanowisko doktryny wobec uchwały Sądu Najwyższego I KZP 19/12	229
1.9.4. Uchwała I KZP 19/12 a praktyka działania organów ścigania	236
1.10. Podsumowanie	238

2. Należyta staranność w VAT w aspekcie prawnokarnym	242
2.1. Uwagi wprowadzające	242
2.2. Dwie płaszczyzny zagadnienia	244
2.2. Prawo do obrony na gruncie postępowania podatkowego	251

Rozdział VI

Specyfika postępowania karnego i postępowania podatkowego na tle problematyki odstępstw od zasady bezpośredniości

(Aleksandra Dalecka)	253
1. Zagadnienia wstępne	253
1.1. Wprowadzenie	253
1.2. Kontrola podatkowa	253
1.3. Kontrola celno-skarbowa	256
1.4. Postępowanie podatkowe	261
2. Postępowanie podatkowe a postępowanie karne w świetle zasad procesowych	264
2.1. Wprowadzenie	264
2.2. Zasada <i>in dubio pro reo</i> i <i>in dubio pro tributario</i>	265
2.3. Zasada prawdy materialnej i kwestia rozkładu ciężaru dowodu	272
2.4. Zasada bezpośredniości w świetle przepisów Kodeksu postępowania karnego	280
2.5. Zasada bezpośredniości w świetle przepisów Ordynacji podatkowej	288
3. Problematyka odstępstwa od zasady bezpośredniości. Wybrane zagadnienia	292
3.1. Uwagi wstępne	292
3.2. Dowód z zeznań świadka w świetle postępowania karnego i postępowania podatkowego	295
3.3. Protokoły zeznań świadka z postępowania karnego a strona postępowania podatkowego	304
3.4. Protokoły zeznań strony postępowania podatkowego a art. 389 k.p.k.	306
3.5. Włączenie do postępowania karnego protokołów zeznań świadków z postępowania podatkowego na podstawie art. 391 k.p.k.	311

3.6. Świadek incognito	313
3.7. Odmowa ponownego przesłuchania	317
4. Podsumowanie	318
Bibliografia	323
Autorzy	343

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | |
|--------------------------------|---|
| A.O. | – Abgabenordnung, Bundesgesetz Teil I nr 29 z 23.03.1976 r.,
niemiecka ordynacja podatkowa |
| angielska ustawa
o VAT | – Value Added Tax Act 1994 |
| dyrektywa
2006/112/WE | – dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w spra-
wie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
(Dz.Urz. UE L 347, s. 1) |
| k.k. | – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2019 r.
poz. 1950 ze zm.) |
| k.k.s. | – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U.
z 2020 r. poz. 19 ze zm.) |
| k.p.a. | – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administra-
cyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.) |
| k.p.k. | – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego
(Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.) |
| nowelizacja
z 10.02.2017 r. | – ustawa z 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny
oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 244) |
| nowelizacja
z 19.07.2019 r. | – ustawa z 19.07.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postę-
powania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.
poz. 1694) |
| o.p. | – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.
z 2019 r. poz. 900 ze zm.) |
| p.p.s.a. | – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed
sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325
ze zm.) |

TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z 26.10.2012 r., s. 13)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
u.p.t.u., ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)

Czasopisma, publikatory i inne

BGH	– Bundesgerichtshof, Sąd Najwyższy Republiki Federalnej Niemiec
Biul.PK	– Biuletyn Prawa Karnego
Biul.SAKa	– Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach
Cz.PKiNP	– Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
ETPC	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
KPP	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
M. Podat.	– Monitor Podatkowy
NP	– Nowe Prawo
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSASz	– Orzecznictwo Sądu Apelacyjnego w Szczecinie
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
PS	– Przegląd Sądowy
RCL	– Rządowe Centrum Legislacji
RPEiS	– Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny

SA	– sąd apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
SO	– sąd okręgowy
TRP	– Toruński Rocznik Podatkowy
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
VAT	– podatek od wartości dodanej
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

Rozdział I

KARUZELE VAT – WYBRANE ZAGADNIENIA PRAWA KARNEGO MATERIALNEGO I PROCESOWEGO. WPROWADZENIE DO PROBLEMATYKI

Tematyka przestępczości gospodarczej dotyczącej wyłudzeń podatku VAT, w tym zaś przede wszystkim tej związanej z najbardziej rozbudowanymi mechanizmami przestępstw karuzelowych, należy niewątpliwie do grupy zagadnień, które w szczególnie intensywny sposób kumulują w sobie problemy przynależne różnym dziedzinom prawa. Na tym skomplikowanym polu nietrudno także zauważyć wiele ścierających się ze sobą racji.

Wyjściowo wyraźnie dostrzegalne, w szczególności w perspektywie ostatnich lat, jest bardzo duże zainteresowanie samego państwa oraz bezpośrednio organów ścigania tym rodzajem przestępczości. Przestępczość ta jest obecnie oficjalnie identyfikowana jako najgroźniejsza z grupy przestępstw uderzających w interesy finansowe Polski¹. Szacunki co do skali uszczupień w podatku od wartości dodanej oraz odniesienia do globalnych wyliczeń na temat rozmiarów luki VAT w Polsce, ujmowanych jeszcze w latach 2013–2016 na poziomie od 27 do 20% ogólnej sumy teoretycznych

¹ Por. dokument z 10.08.2017 r., Wytoczne Prokuratora Generalnego nr 5/17 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, s. 1, <https://pk.gov.pl/wp-content/uploads/2018/01/c04ff96e25d267beeb4d5341305fcc16.pdf> (dostęp: 10.11.2019 r.).

wpływów z podatku VAT (tj. odpowiednio od ponad 42 do blisko 34 mld zł rocznie), stanowią w tym zakresie często przywoływany i bardzo sugestywny punkt odniesienia dla rozważań na temat wprowadzanych zmian w polityce karnej i podatkowej państwa². Przy tym na marginesie można zauważyć, że problem luki VAT ma złożoną etiologię, której istotnym, ale jednak częściowym komponentem, są działania dające się zakwalifikować jako aktywność przestępcza³. Problematyka przestępczości w sferze podatku VAT stanowi także od lat przedmiot intensywnego zainteresowania na poziomie Unii Europejskiej. Wśród wielu tego przykładów przywołać można chociażby prace związane z jedną z nowszych rezolucji Parlamentu Europejskiego⁴ czy też rozwijaną od lat w warstwie projektowej i ostatecznie wprowadzaną w ramach mechanizmu wzmocnionej współpracy instytucję Prokuratury Europejskiej. Podstawowym celem tego organu jest bowiem stanie na straży interesów Unii Europejskiej i jej ochrona przed przestępstwami finansowymi, a jednym z kluczowych uzasadnień jego funkcjonowania jest potrzeba istnienia ponadnarodowego organu dochodzeniowo-śledczego w sprawach transgranicznej przestępczości finansowej,

² Por. m.in. dokument z 4.09.2019 r. sporządzony na zlecenie Dyrekcji Generalnej i Unii Celnej, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131, s. 43, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf (dostęp: 10.11.2019 r.). Analogicznie por. m.in. J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017*, Warszawa 2018, s. 12, <http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf> (dostęp: 10.11.2019 r.).

³ Na temat czynników wpływających na powstawanie luki VAT por. m.in. A. Szczypińska, *Luka VAT w UE*, „MF Working Paper Series” 2018/28, s. 7–8, <https://www.gov.pl/attachment/2db7af3c-e6d1-492d-bdd6-150bc8b32adc> (dostęp: 10.11.2019 r.); A.S. Bratkowski, L. Kotecki, *Luka VAT w świetle analiz makroekonomicznych. Raport wstępny*, Warszawa 2018, s. 18–21, <http://www.instytutobywatelski.pl/wp-content/uploads/2018/12/Luka-VAT-w-%C5%9Bwietle-analiz-makroekonomicznych.pdf> (dostęp: 10.11.2019 r.).

⁴ Por. *Sprawozdanie w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania – Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 26.03.2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI))*, wydanie tymczasowe dokumentu dostępne pod adresem: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_PL.html (dostęp: 10.11.2019 r.).

dla zwalczania której aktywność samych organów krajowych nie zawsze jest uznawana za wystarczającą⁵.

Z drugiej strony należy pamiętać, że zarówno same podstawy materialnoprawne, jak i przyjmowane rozwiązania proceduralne w zakresie zwalczania tej przestępczości powinny być adekwatne i proporcjonalne do zakładanych celów, uwzględniać podstawowych kanony gwarancyjne właściwe prawu karnemu materialnego i procesowemu. W tym zakresie należy mieć na uwadze zarówno wymogi poszanowania dóbr jednostki, w tym przede wszystkim strony biernej procesu, dotkniętej potencjalnie dotkliwymi i przewlekłymi konsekwencjami, wynikającymi chociażby z przedstawienia jej zarzutów, najczęściej w powiązaniu z wachlarzem daleko idących środków zapobiegawczych oraz zabezpieczeń majątkowych, jak i ogólniejsze wskazania będące rozwinięciem reguł określoności i pewności prawa. Truizmem w tym zakresie będzie wskazanie, że zwalczanie przestępczości gospodarczej nie powinno prowadzić do naruszenia podstaw gospodarki, zniechęcając uczestników rynku do szerzej zakrojonej aktywności z obawy o ich bezpieczeństwo prawne. Na tym tle warto także przywołać tę podstawową uwagę, że o ile rozwiązania przynależne prawu prywatnemu, w tym w szczególności prawu handlowemu, pozwalają na płaszczyźnie instrumentów korporacyjnych i kontraktowych minimalizować dla indywidualnych osób fizycznych (inwestorów, udziałowców, akcjonariuszy) ryzyko ewentualnego niepowodzenia gospodarczego rozwijanego przedsięwzięcia biznesowego (choćby przez ustanowienie odrębnej osobowości prawnej jednostki prowadzącej działalność operacyjną i odseparowanie jej przez to od osobistego majątku inwestorów), o tyle analogicznej ochrony nie sposób sobie generalnie zapewnić z punktu widzenia

⁵ Por. w tym zakresie m.in. pkt 3 preambuły Rozporządzenia Rady (UE) 2017/1939 z 12.10.2017 r. wdrażającego wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej (Dz.Urz. UE L 283, s. 1). Odnośnie do szerszych rozważań na temat wdrożenia instytucji Prokuratury Europejskiej w ramach mechanizmu wzmocnionej współpracy por. m.in. Sz. Pawelec, *Implications of Enhanced Cooperation for the EPPO Model and Its Functioning* [w:] *The European Public Prosecutor's Office: An Extended Arm or a Two-Headed Dragon?*, red. L.H. Erkelens, A.W.H. Meij, M. Pawlik, Haga 2014, s. 209 i n.

ryzyka prawnokarnego. Ewolucja mechanizmów reakcji penalnej powoduje zaś, że aktywność organów ścigania może być z równą intensywnością i dotkliwością skierowana zarówno wobec określonej osoby fizycznej, jak i samego przedsiębiorstwa w ujęciu przedmiotowym⁶.

Zaczynając od samych zagadnień materialnoprawnych, już na wstępie widać dość dobrze, jak szerokiego zakresowo spojrzenia wymaga identyfikacja zjawiska przestępczości karuzel VAT, a w ślad za tym próba podjęcia się ramowej chociażby oceny przyjmowanych przez prawodawcę prawnokarnych mechanizmów walki z nią. Starając się w możliwie esencjonalny sposób przedstawić istotę mechanizmu przestępstwa karuzelowego, można powiedzieć, że u jego podstaw leży najczęściej proceder tworzenia złudzenia wewnątrzwspólnotowej transakcji towarowej, której powtarzalny, ale fikcyjny charakter kreowany jest w drodze przestępnego współdziałania ze sobą osób w sposób, w którym kluczową rolę dokumentową odgrywają fałszywe faktury. Tworzony jest złożony schemat zachowań, pozornie rozproszonych i pozornie pochodzących od niepowiązanych ze sobą podmiotów, które faktycznie połączone są ze sobą w zaplanowany, zapętlony schemat nakierowany na uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej. Do jego konstytutywnych elementów należy z reguły z jednej strony nieuiszczenie należnego podatku przez uczestnika karuzeli w postaci znikającego podatnika, z drugiej zaś nieuprawnione odliczenie podatku naliczonego przez innego uczestnika łańcucha transakcji (brokera), w tym przede wszystkim przez podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Należy oczywiście brać pod uwagę, że pojęcie karuzeli VAT nie ma swojej uniwersalnej i precyzyjnej definicji legalnej, lecz jest terminem zbiorczym opisującym grupę wyróżniających się wspólnymi ce-

⁶ W tym ostatnim zakresie należy wziąć chociażby pod uwagę projektowaną zmianę modelową reżimu odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Szerzej na ten temat por. m.in. Sz. Pawelec, *Łączenie, podział, przekształcanie i nabywanie spółek handlowych w świetle nowej Ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Zagadnienia ogólne oraz instytucja podziału*, „Forum Prawnicze” 2018/5, s. 19 i n.

chami typów wyłudzeń podatku. Przestępstwa karuzelowe mogą występować w różnych wariantach o mniej lub bardziej rozbudowanej strukturze. W zależności od skali i przygotowania może pojawiać się w nich chociażby różna liczba pośredników (buforów) wydłużających łańcuch dostaw, a tym samym zwiększających odstęp pomiędzy jego najbardziej wrażliwymi ogniwami i pozwalających na lepsze ukrywanie rzeczywistego schematu nielegalnej współpracy oraz śladów pochodzenia towaru. W podobnym celu wprowadzani mogą być w szerszym lub węższym zakresie dostawcy, których podstawowym zadaniem staje się uwiarygodnienie obrotu przez dywersyfikację źródeł pochodzenia towaru oraz zwiększenie wolumenu transakcji. Już w tym miejscu należy zasygnalizować, że niewątpliwie bardzo doniosłym problemem praktycznym dla wielu przedsiębiorców jest właśnie ryzyko skierowania przeciwko nim działań o charakterze prawnokarnym oraz powiązanych z nimi środków zapobiegawczych i innych dotkliwych środków przymusu z uwagi na przyjęcie przez organy ścigania hipotezy o udziale tych podmiotów w karuzeli VAT właśnie w charakterze takiego pośrednika (bufora). Dzieje się tak niejednokrotnie pomimo szeregu wskazań podnoszonych przez przedstawicieli tych podmiotów (potwierdzanych czasem dopiero po latach postępowania na mocy prawomocnego wyroku sądu), że nie zdawali oni sobie sprawy i nie mieli jakichkolwiek podstaw do przypuszczeń, że ich struktury gospodarcze zostały wykorzystane do uwiarygodnienia prowadzonego na szeroką skalę przestępczego procederu. Przykrym paradoksem karuzel VAT jest bowiem również ta ich cecha, że te z nich, które są najbardziej rozbudowane i najlepiej ukryte, wielokrotnie maskują swoje istnienie przez włączanie do swojej struktury jako brokerów właśnie podmiotów cechujących się dobrą renomą na rynku. Kooperowanie z takimi podmiotami, często przy tym wykorzystujące nieprzygotowanie prawne, organizacyjne i kadrowe po stronie przedstawicieli tych ostatnich, uwiarygodnia bowiem cały proceder, zasadniczo nakierowany na końcowy cel w postaci wyłudzenia podatku. Tym samym rzeczywistą szkodliwość przestępstw karuzelowych można rozpatrywać nie tylko przez pryzmat samych uszczupień podatkowych, ale także zagrożeń dla funkcjonowania wyjściowo legalnie działających przedsiębiorstw oraz ich współpracy pomiędzy sobą, w tym także w wymiarze transgranicznym. Oczy-

wiecie poza samą strukturą karuzeli VAT mogą występować prostsze mechanizmy, niewymagające elementu cykliczności i zapętlenia stosowanego schematu transakcji, a bazujące na jednokrotnych czynnościach. Przykładami tego mogą być np. niejednokrotnie zbiorczo łączone z pojęciem karuzeli podatkowej same wyłudzenia łańcuchowe z udziałem znikającego podatnika (w anglojęzycznej literaturze europejskiej określane często skrótem MTIC – *Missing Trader Intra Community*), a więc zdarzenia analogiczne do karuzel, pozbawione jednak charakterystycznego elementu zapętlenia⁷.

Biorąc pod uwagę już sam ten wstępny opis, widać, jak ściśle na gruncie przestępczości karuzelowej spletają się ze sobą zagadnienia z co najmniej dwóch rozległych gałęzi prawa. Na problematykę macierzyste zakorzenioną w sferze prawa podatkowego nakładają się w takiej sytuacji rozwiązania z szeroko rozumianego prawa karnego. W każdej z tych dziedzin ma się zaś do czynienia z szeregiem rozbudowanych instytucji prawnych. Identyfikacja właściwego czynu przestępczego wymaga zaś pieczołowitej i rozbudowanej analizy zachowań, które wyjściowo, rozpatrywane każde oddzielnie, w warstwie czysto dokumentowej wpisują się w normalne reguły obrotu rynkowego oraz podstawowe zasady funkcjonowania podatku VAT, w tym przede wszystkim w zasadę jego neutralności. Mając powyższe na uwadze i przechodząc do sfery prawa karnego materialnego, nietrudno założyć, że w ustawodawstwie karnym nie przewidziano jednostkowej kwalifikacji dla tego typu mechanizmów przestępczej aktywności. Zjawiska ze sfery przestępczości karuzelowej wyczerpują na ogół znamiona wielu typów czynów zabronionych. Co warto podkreślić już na wstępie, problem wielości ocen i możliwych do rozważenia kwalifikacji prawnokarnych nie przejawia się przy tym tylko w kwe-

⁷ Wśród najnowszej literatury odnośnie do szerszych rozważań na temat schematów i rodzajów karuzel VAT oraz przestępstw z udziałem znikającego podatnika por. m.in. dokument z października 2018 r., sporządzony na zlecenie Komisji Specjalnej Parlamentu Europejskiego ds. Przestępstw Finansowych, Uchyłania się od Opodatkowania i Unikania Opodatkowania (TAX3), M. Lamensch, E. Ceci, *VAT fraud Economic impact, challenges and policy issues*, s. 15–28, <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf> (dostęp: 10.11.2019 r.) oraz przywołana tam literatura. Odnośnie do bardziej rozbudowanych rozważań na temat schematu karuzeli VAT por. także uwagi zawarte w rozdziale III pracy.

stii właściwego zastosowania instytucji zbiegu przestępstw lub zbiegu przepisów w ramach jednej ustawy. W grę wchodzi bardziej generalna kwestia, związana z typizacją poszczególnych elementów danych mechanizmów przestępczych zarówno w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, jak i Kodeksu karnego.

Sama problematyka styku regulacji tych dwóch reżimów prawa karnego stanowi w wielu wypadkach poważne wyzwanie interpretacyjne, dzielące przedstawicieli doktryny i judykatury. Niedawne działania prawodawcze związane z wprowadzeniem nowelizacją z 10.02.2017 r.⁸ typizacji przestępstw fakturowych bezpośrednio do struktury Kodeksu karnego ten rodzaj korelacji nie tylko jeszcze bardziej zacieśniły, ale też skomplikowały, także z punktu widzenia systemowego podziału regulacji pomiędzy sferę powszechnego prawa karnego oraz prawa karnego skarbowego. W aktualnym stanie prawnym uzasadnione wydaje się stanowisko, że przestępczość karuzelowa, pomimo swych stosunkowo wąskich i specyficznych właściwości, stała się w bardzo wyekspozowanym zakresie obszarem zainteresowania powszechnego prawa karnego i przepisów Kodeksu karnego. W ramach tych ostatnich ocena prawnokarna realizowana jest zaś obecnie z wykorzystaniem niejednorodnego konglomeratu przepisów.

Niezależnie od wyjściowej, niezwykle pojemnej i budzącej historycznie wiele kontrowersji z punktu widzenia zbiegu z regulacjami karnoskarbowymi, typizacji na gruncie przestępstwa oszustwa z art. 286 k.k., w dominującej grupie przypadków zastosowanie znajdować będą przepisy wyjściowo klasycznie łączone z penalizacją rozbudowanej działalności przestępczej o charakterze gospodarczym⁹. Obejmują one przede wszystkim penalizację działalności zorganizowanych grup przestępczych (art. 258 k.k.) oraz prania brudnych pieniędzy (art. 299 k.k.). Już w tym miejscu warto przywołać tę podsta-

⁸ Ustawa z 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 244).

⁹ Odnośnie do szerszych uwag na temat korelacji zbiegu regulacji Kodeksu karnego oraz Kodeksu karnego skarbowego, w tym w szczególności na temat uchwały SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, LEX nr 1252697, w sprawie idealnego zbiegu czynów zabronionych por. rozważania zawarte w rozdziale V pracy.

wową refleksję, że problematyczność konstrukcji samego przestępstwa formalnego z art. 258 § 1 k.k. powoduje, że przy powierzchownym, nazbyt pospiesznym przełożeniu jego znamion na grunt aktywności gospodarczej przedsiębiorców sam fakt prowadzenia rozbudowanej działalności gospodarczej, w stałej kooperacji z licznymi osobami ze sfery wewnętrznej oraz zewnętrznej przedsiębiorstwa, może być podstawą do wyjściowo niekorzystnych analiz, inwazyjnych czynności procesowych i dotkliwych wniosków dla współpracujących przedsiębiorców. Ryzyko to staje się tym bardziej widoczne w tych wypadkach, w których hipoteza organów ścigania zakłada, że mechanizm karuzeli VAT realizowany jest z fasadowym wykorzystaniem struktur legalnie funkcjonujących przedsiębiorstw, prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą.

Z drugiej strony miejsce wcześniejszych ogólnych regulacji Kodeksu karnego dotyczących fałszowania dokumentów wraz z wejściem w życie nowelizacji z 10.02.2017 r. zajęły nowe przepisy, poświęcone bezpośrednio przestępstwom fakturowym. Te ostatnie, skupione wokół nowych kategorii fałszu materialnego (art. 270a k.k.) i intelektualnego (art. 271a k.k.) faktury oraz powiązanych z nimi przepisów art. 277a–277d k.k., są tyleż doniosłe i niewątpliwie ciekawe badawczo, co dostarczające wielopłaszczyznowych problemów interpretacyjnych. Problemy te sięgają od bazowego poziomu jednostkowego rozumienia niektórych pojęć, rodzajowo oraz historycznie obcych Kodeksowi karnemu, przez możliwe wątpliwości związane ze wskazaniem wykładni systemowej oraz funkcjonalnej, na ogólnych dylematach, dotyczących reguł określoności, proporcjonalności, przyjmowanych przez prawodawcę punktów odniesienia w związku z charakterem naruszonego dobra prawnego oraz aksjologii karania kończąc. Chcąc przywołać chociażby jeden przykład ze zbioru zagadnień towarzyszących wprowadzeniu do Kodeksu karnego nowych przestępstw fakturowych, można wskazać niewątpliwie diametralną zmianę w stosunku do rozwiązań znanych tradycyjnie chociażby na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. Zmiana ta ma zarówno cechy wielkościowe, jak i jakościowe, przekładające się m.in. na rodzaj wymaganych do przeprowadzenia dowodów. Jest nią ta okoliczność, że podstawowym ustawowym punktem odniesienia dla oceny

znamion przestępstwa fakturowego stało się samo kryterium kwoty należności ogółem, nie zaś wysokość rzeczywiście uszczuplonej należności publicznoprawnej. I to właśnie formalne kryterium kwoty należności ogółem nie tylko wchodzi w zakres znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, ale także, w typie kwalifikowanym, nakazuje traktować dany czyn jako tzw. zbrodnię fakturową, zagrożoną karą do 25 lat pozbawienia wolności. Oznacza to, że wybrany przez ustawodawcę sposób ochrony dobra prawnego, jakim w ujęciu rodzajowym rozdziału XXXIV Kodeksu karnego jest wiarygodność dokumentów, przewyższa swoją surowością prawie wszystkie kary przewidziane za przestępstwa przeciwko życiu i zdrowiu, ujęte w rozdziale XIX tego kodeksu. Stworzenie przez ustawodawcę swobodnego wentyla bezpieczeństwa wobec tak wysokiej surowości opisanych przestępstw formalnych w postaci przewidzianego w art. 277a § 2 k.k. przypadku mniejszej wagi również należy uznać za rozwiązanie nieoptymalne. Wskutek wykreowania tak szerokich ram ustawowych dla indywidualnej decyzji procesowej w przedmiocie szczegółowej kwalifikacji prawnej i wymiaru kary dochodzi do nietypowej dla ustawodawstwa karnego sytuacji, w której za określony rodzaj przestępstwa formalnego może zostać wymierzona kara izolacyjna praktycznie w całym zakresie ustawowej rozciągłości przewidzianej przez art. 32 i 37 k.k. (z wyłączeniem kary dożywotniego pozbawienia wolności). W żaden sposób nie dystansując się wobec ekonomicznej szkodliwości przestępstw fakturowych, uzasadnione wydaje się jednak przyjmowanie, że pierwszoplanowym narzędziem ich zwalczania i karania powinny być instrumenty oraz kary o charakterze finansowym. Ten ostatni rodzaj rozwiązań ustawodawca również zresztą konsekwentnie rozbudowuje.

Patrząc na problem zwalczania przestępczości związanej z działalnością karuzel VAT z perspektywy badawczej, w oczywisty sposób nie powinno się ograniczać do samej sfery prawa materialnego. W praktyce bowiem wielokrotnie to instytucje proceduralne oraz przyjmowana praktyka ich stosowania decydują o efektywności ścigania tego typu działań, jak również determinują realną doniosłość, a przy tym także ogólną uciążliwość wprowadzanych rozwiązań materialnoprawnych. W odniesieniu do przestępczości podatkowej

problematyka procesowa nabiera szczególnej doniosłości. Wśród szerokiego zakresu zagadnień z tej sfery za warcie szczególnego zainteresowania można uznać dwa pola problemowe. Pierwsze z nich dotyczy podstaw dowodowych w sprawach karnych dotyczących karuzel VAT, w szczególności zaś zagadnień związanych ze źródłami ustaleń dowodowych czynionych przez organy karnoprosesowe i z poszanowaniem na tym tle ogólnych wskazań wynikających z zasady bezpośredniości. Drugie z kolei sprowadza się do problemu respektowania zasad rzetelnego procesu karnego, rozpatrywanego przez pryzmat uciążliwości prowadzenia samego postępowania i stosowanych w jego ramach środków procesowych w stosunku zarówno do osób fizycznych, które w świetle prawa w całej rozciągłości pozostają pod ochroną zasady domniemania niewinności, jak i podmiotów gospodarczych, skupiających interesy i dobra chronione nieraz bardzo szerokich rzesz ludzi, zaczynając od nieaktywnych zarządczo udziałowców, przez pracowników, na zewnętrznych podwykonawcach i współpracownikach kończąc¹⁰.

W procesie karnym generalnie identyfikowanym problemem, stanowiącym od lat przedmiot sporów dogmatycznych i postulatów reform modelowych, jest kwestia relacji aktywności dowodowej na etapie postępowania przygotowawczego do ustaleń czynionych w fazie jurysdykcyjnej¹¹. Powszechnie funkcjonujące mechanizmy, od przyjętego sposobu stosunkowo ekstensywnego rozumienia celów postępowania przygotowawczego ujętych w art. 297 k.p.k., przez podstawy odczytywania utrwalonych na etapie dochodzeniowo-

¹⁰ Odnośnie do szerszych uwag na temat traktowania w szczególności spółek kapitałowych jako wspólnych przedsięwzięć na wielką skalę por. m.in. Sz. Pawelec, *Spółka kapitałowa jako pokrzywdzony w procesie karnym*, Warszawa 2011, s. 81–84.

¹¹ W tym zakresie por. m.in. A. Murzynowski, *Uwagi na temat modelu postępowania przygotowawczego*, PiP 1967/7, s. 103; P. Kruszyński, M. Warchoń, *Pozycja sędziego śledczego na tle modeli postępowania przygotowawczego*, cz. 1, „Palestra” 2008/3–4, s. 49 i n.; S. Waltoś, *Kilka słów o polskim modelu postępowania przygotowawczego* [w:] *Rzetelny proces karny. Księga jubileuszowa Profesor Zofii Świdry*, red. J. Skorupka, Warszawa 2009, s. 285 i n.; Sz. Pawelec, *Uwagi na temat stosowania protokołu ograniczonego w zreformowanym procesie karnym*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2015/2, s. 3 i n., <http://www.tbsp.wpia.uj.edu.pl/documents/4137545/d75b2fdd-4bb5-4f69-bf9e-07ff5b341b08> (dostęp: 10.11.2019 r.).

-śledczym wyjaśnień i zeznań w trybie przede wszystkim art. 389 i 391 k.p.k., kończąc wreszcie na najnowszych, wprowadzonych nowelizacją z 19.07.2019 r.¹², instrumentach, ujętych m.in. w art. 350a oraz 405 k.p.k., powodując, że niejednokrotnie wątpliwości budzi kwestia, czy postępowanie sądowe jest w istocie głównym forum rozstrzygania sprawy karnej. W sprawach karnych gospodarczych, w których rozprawę przed sądem poprzedza często drobiazgowe, wieloletnie, prowadzone w sposób w dominującym zakresie inkwizycyjny i niejawni dla podejrzanego, śledztwo, to bowiem zarówno sam rodzaj dowodów zgromadzonych na etapie śledztwa, jak i sposób ich utrwalenia lub zabezpieczenia w tej fazie procesu potrafią bardzo wyraźnie dominować nad wszelkimi późniejszymi ustaleniami z fazy jurysdykcyjnej procesu.

Na ten wyjściowy, już sam w sobie doniosły problem systemowy w sprawach karnych dotyczących przestępstw karuzelowych nałożone zostaje kolejne zagadnienie. Do bazowej wtórności postępowania sądowego wobec znacznej części ustaleń czynionych na etapie postępowania przygotowawczego dochodzi bowiem w wielu wypadkach postępowania dotyczących karuzel VAT również problem wprowadzania do postępowania karnego ustaleń dowodowych czynionych jeszcze wcześniej i odrębnie, w ramach szeroko rozumianego postępowania podatkowego. Oczywiście nie musi to być regułą i nieraz kierunek przepływu materiału dowodowego może odbywać się w drugą stronę (tzn. ustalenia dowodowe poczynione w postępowaniu karnym są następnie podstawą aktywności organów w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej czy ostatecznie postępowania podatkowego w ścisłym rozumieniu tego pojęcia, zgodnie z przepisami działu IV Ordynacji podatkowej) albo pewne czynności prowadzone są równoległe¹³. Niemniej w wielu wypadkach wyjściowe dla organów postępowania przygotowawczego kwestie do-

¹² Ustawa z 19.07.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1694).

¹³ W tym ostatnim zakresie warto zwrócić uwagę na upowszechnianą praktykę koordynacji działań organów ścigania oraz służb Krajowej Administracji Skarbowej – por. m.in. pkt 6 przywoływanych wytycznych Prokuratora Generalnego z 10.08.2017 r., s. 6–7.

wodowe dotyczące przestępczości karuzelowej budowane są przez odniesienia do ustaleń i materiałów już zgromadzonych i w określony sposób intelektualnie przetworzonych poza procesem karnym, w ramach działalności organów podatkowych. Przy świadomości i zasadności ogólnych wskazań co do spójności pomiędzy poszczególnymi gałęziami prawa należy jednak w takiej sytuacji zachować szczególną wrażliwość na tę kwestię, że w toku postępowania podatkowego nie znajdują bazowego zastosowania przepisy Kodeksu postępowania karnego. W ślad za tym zaś nie znajdują tam także zastosowania szczegółowe rozwiązania dotyczące gwarancji procesowych strony bierniej procesu, a sam charakter wiedzy prawnej funkcjonariuszy administracji podatkowej siłą rzeczy trudno z reguły uznać za porównywalny z wykształceniem prokuratorskim. Nawet zaś zakładając brak jakichkolwiek zastrzeżeń z punktu widzenia poszanowania reguł karnoprocessowych co do sposobu pozyskiwania i utrwalania materiału dowodowego w szeroko rozumianym postępowaniu podatkowym, a także korzystając z podstawowego dobrodziejstwa w postaci zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego (art. 8 k.p.k.), należy jednak pamiętać, że sama piętrowość rodzącej się w ten sposób konstrukcji budzi oczywiste obawy. Fakt pojawienia się na samym początku ustaleń karnoprocessowych jeszcze jednego forum pozyskiwania materiału dowodowego oraz organów gromadzących swoje materiały i dokonujących przesłuchań oraz utrwalających informacje od źródeł osobowych, których wyniki następnie dopiero są przekazywane organom ścigania, zwiększa ryzyko zniekształceń. Ujmując to zagadnienie z nieco innej strony i obrazowo przedstawiając je w ujęciu praktycznym, można powiedzieć, że wielokrotnie zupełnie inaczej będzie kształtować się przesłuchanie osoby w warunkach, w których, zeznając po raz pierwszy, czyni to przed sądem, w obecności oskarżonego i jego obrońcy, przy poszanowaniu reguł równości broni oskarżenia i obrony, w warunkach w pełni jawnego wewnątrznie postępowania jurysdykcyjnego, niż przesłuchanie, które w swojej zasadniczej części sprowadza się do odtwarzania przed sądem w trybie art. 391 § 1 k.p.k. przesłuchania przeprowadzonego wiele lat wcześniej bez udziału podejrzanego i jego obrońcy na etapie śledztwa, które to przesłuchanie było z kolei pochodną wyników przesłuchania przeprowadzonego jeszcze wcześ-

niej przez funkcjonariusza Krajowej Administracji Skarbowej na etapie postępowania podatkowego¹⁴.

Drugie z pól problemowych w sferze proceduralnej dotyczy zasygnalizowanego problemu uciążliwości prowadzonego postępowania karnego w sprawach karuzel VAT. Problematyka ta wykracza daleko poza ramy rozważań prezentowanych w dalszych rozdziałach niniejszej publikacji i wiąże się przede wszystkim z własnymi zainteresowaniami badawczymi autora niniejszego rozdziału, popartymi szeroko prowadzoną obserwacją praktyczną tych zjawisk. W największym skrócie problem ten można ująć przez wskazanie, że istotną dotkliwością związaną z potrzebami ścigania przestępczości karuzelowej jest nie tylko sam fakt końcowego ukarania osób skazanych za udział w danym procederze przestępczym. Tę bowiem karę, orzeczoną prawomocnym wyrokiem, przy założeniu poszanowania reguł gwarancyjnych w zakresie prawa do obrony materialnej i formalnej w trakcie trwania postępowania, należy w oczywisty sposób respektować, ewentualnie starając się zastosować możliwe do wykorzystania nadzwyczajne środki zaskarżenia. Bardzo istotnym, masowym problemem, nie tylko *stricte* prawnym, ale także społeczno-gospodarczym, pozostaje bowiem ta okoliczność, że już wyłącznie sam fakt prowadzenia postępowania karnego może być dla wielu podmiotów (rozumianych zarówno jako indywidualne osoby fizyczne, jak i traktowane

¹⁴ Dokonując niewielkiej dygresji, można wskazać, że ten rodzaj zasadniczej różnicy między przesłuchaniem realizowanym w warunkach (ograniczonej) kontrydiktoryjności jako pierwszym przesłuchaniem w sprawie a odtwarzaniem w takich warunkach wcześniejszego przesłuchania pozbawionego tych elementów gwarancyjnych, przejawiającej się chociażby w możliwości bieżącego wpływu oskarżonego i jego obrońcy na treść przesłuchania oraz domagania się egzekwowania wymogów wynikających chociażby z art. 171 k.p.k. wydaje się niedostrzegany przez ustawodawcę na gruncie przywoływanej już nowelizacji z 19.07.2019 r. i wprowadzonych jej mocą rozwiązań z nowego art. 378a k.p.k. Niezależnie bowiem od samych praktycznych trudności w możliwości udowodnienia, zgodnie z wymogami art. 378a § 5 k.p.k., że sposób przeprowadzenia dowodu pod nieobecność oskarżonego naruszał gwarancje procesowe, w tym w szczególności prawo do obrony, za wyjściowo wadliwe wydaje się przyjmowanie założenia o możliwości zrównania ze sobą stanu, w którym dane przesłuchanie jest od początku prowadzone w warunkach względnie kontrydiktoryjnej aktywności obu stron postępowania, oraz sytuacji, w której przesłuchanie najpierw przeprowadza się pod nieobecność strony biernej, a dopiero potem ewentualnie je uzupełnia.

przedmiotowo przedsiębiorstwa) trudną do uniesienia, swoistą karą. Z uwagi na rozbudowanie i zakamuflowanie struktur karuzel VAT oraz przywoływane już we wcześniejszych uwagach niejednokrotnie przejawianie przez ich organizatorów *modus operandi* w postaci wykorzystywania dla uwiarygodnienia swojego procederu kontaktów gospodarczych z legalnie działającymi przedsiębiorstwami bez świadomości tych ostatnich (a przynajmniej w warunkach zasadniczych wątpliwości co do strony podmiotowej zachowań przedstawicieli tych przedsiębiorstw na wyjątkowo trudnym analitycznie pograniczu braku umyślności oraz umyślności w postaci zamiaru ewentualnego), skala dotkliwości działań organów ścigania przy zwalczaniu przestępczości karuzelowej może być bardzo rozległa. Dotkliwości te mogą prowadzić do realnego paraliżu organizacyjnego przedsiębiorstwa, a na samego przedsiębiorcę sprowadzić uciążliwość takich środków zapobiegawczych, które praktycznie wyeliminują go z jakiegokolwiek aktywności gospodarczej, nie wspominając już o najpoważniejszym ryzyku związanym z perspektywą zastosowania najsurowszego środka zapobiegawczego w postaci tymczasowego aresztowania. Warto przy tym zachować w pamięci, że od strony modelowej ciągle ma się w takich wypadkach do czynienia ze środkami o charakterze procesowym, dla których stosowania (w wypadku środków zapobiegawczych) konieczne jest chociażby wykazanie zaistnienia pozytywnych ogólnych i szczególnych przesłanek pozytywnych, a osoba, której one dotyczą, powinna mieć zapewnione pełne poszanowanie możliwości prowadzenia merytorycznej obrony w warunkach obejmowania jej wyjściowym dobrodziejstwem zasady domniemania niewinności oraz pochodnej od niej reguły rozkładu ciężaru dowodu¹⁵. Praktyka pokazuje jednak dającą się niekiedy zaobserwować rozbieżność założeń modelowych oraz rzeczywistych uwarunkowań możliwości prowadzenia efektywnej obrony własnego interesu prawnego w toczącym się postępowaniu karnym. W takich warunkach szczególną rolę, niedostrzeganą historycznie przez wielu przedsiębior-

¹⁵ Szerzej na temat problematyki poszanowania zasady domniemania niewinności oraz sposobu jej definiowania w warunkach stosowania środków zapobiegawczych por. m.in. P. Kruszyński, Sz. Pawelec, *Zasada domniemania niewinności* [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, red. P. Hofmański, t. 3, *Zasady procesu karnego*, red. P. Wieliński, Warszawa 2014, s. 1564 i n. oraz przywołana tam literatura.

ców, nawet tych największych, dysponujących teoretycznie własnymi służbami *compliance*, odgrywa odpowiednie przygotowanie organizacyjne i przeszkolenie funkcjonariuszy przedsiębiorstwa z punktu widzenia minimalizacji zagrożeń bycia powiązanymi ze strukturami przestępczego procederu w zakresie VAT. Przygotowanie to obejmować musi zaś, chcąc nie chcąc, także wysoko wyspecjalizowane wsparcie prawne z pogranicza sfery prawa gospodarczego oraz zagadnień karnoprosesowych i karnych materialnych. Jak pokazują liczne przykłady ostatnich lat i własne doświadczenia zawodowe autora niniejszego rozdziału, tego rodzaju wsparcie dla przedsiębiorstw staje się paradoksalnie tym bardziej niezbędne, kiedy podmioty te jeszcze do niedawna potrafiły korzystać z innych form specjalistycznego doradztwa, obejmującego prezentowane jako w pełni bezpieczne i stabilne schematy agresywnej optymalizacji podatkowej¹⁶.

Dalsze rozdziały niniejszej pracy stanowią rozwinięcie lub uzupełnienie istotnej części zagadnień przedstawionych w powyższych uwagach wprowadzających. Sięgają one swoją rozpiętością od prezentowanej sygnalizacyjnie, wyjściowej problematyki prawnoporównawczej, przez zagadnienia definicyjne dotyczące istoty karuzel VAT, a następnie tematykę nowych przepisów Kodeksu karnego dotyczących przestępstw fakturowych, na problematyce zbiegu regulacji Kodeksu karnego oraz Kodeksu karnego skarbowego, a także przenikania się reżimu karnoprosesowego oraz szeroko rozumianego postępowania podatkowego kończąc. Zdawać należy sobie oczywiście sprawę z ograniczeń towarzyszących przygotowywaniu niniejszej pracy i z podjętych decyzji co do przedmiotowego okrojenia jej ram do wybranych zagadnień ze sfery prawa materialnego i procesowego. W tym kontekście zaznaczyć należy przede wszystkim tę okoliczność, że z uwagi na podjęcie decyzji o wydzieleniu do odrębnego, planowanego opracowania, kładącego nacisk na zagadnienia karnoskarbowe,

¹⁶ Pozostając na oczywistym poziomie ogólności z uwagi na wymogi związane z poszanowaniem tajemnicy adwokackiej oraz tajemnicy przedsiębiorstw, jako pewne rozwinięcie tej myśli można przywołać niedawne uwagi W. Modzelewskiego przedstawione w artykule prasowym o znamiennym tytule *Uszczelnianie VAT-u kosztem naiwnych podatników*, <https://biznes.interia.pl/podatki/news/witold-modzelewski-uszczelnienie-vat-u-kosztem-naiwnych,2637215,4211>, dostęp: 7.12.2019 r.).

w niniejszej pracy zdecydowano o istotnym zredukowaniu rozważań w zakresie bezpośredniej wykładni samych rozwiązań materialnego prawa karnego skarbowego. Z analogicznych powodów poza ramami niniejszej pracy pozostawiono także rozważania na temat rozwiązań normatywnych, w tym także tych o charakterze *soft law*, projektowanych i tworzonych bezpośrednio na płaszczyźnie prawa unijnego, stanowiących mniej lub bardziej jednoznaczne punkty odniesienia dla krajowych działań legislacyjnych w ciągle stosunkowo mało ujednoliconej sferze dawnego trzeciego filaru. Na uwagę zasługuje fakt, że prezentowane rozważania dotyczą w znacznej części nowych zagadnień prawnych ze sfery powszechnego prawa karnego, co w oczywisty sposób pociąga za sobą ograniczenia analityczne przede wszystkim z uwagi na brak możliwości czynienia odniesień do jakiegokolwiek wykształconej linii orzeczniczej. Ostatecznie wreszcie należy wskazać, że sama niniejsza publikacja stanowi realizację wdrożonego przez autora niniejszych słów pilotażowego projektu seminaryjnego w Zakładzie Międzynarodowego Postępowania Karnego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, którego uczestnikom, a tym samym autorom prezentowanych w dalszej części pracy rozdziałów, pragnie on w tym miejscu serdecznie podziękować.

Rozdział II

WYBRANE ASPEKTY PRAWNOPORÓWNAWCZE NA GRUNCIE SYSTEMÓW PRAWA ANGIELSKIEGO, NIEMIECKIEGO I FRANCUSKIEGO

1. Uwagi wprowadzające

Niniejszy rozdział stanowi wstęp do rozważań dotyczących problematyki przestępstw karuzelowych na gruncie rozwiązań właściwych polskiemu prawu karnemu i karnoskarbowemu, zarówno w ujęciu materialnym, jak i procesowym. Część ta ma na celu zaprezentowanie poszczególnych rozwiązań legislacyjnych przyjętych w wybranych systemach prawnych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz omówienie zagadnień towarzyszących problematyce przestępczości karuzelowej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Mając na względzie ramy niniejszego opracowania, rozważania te zostaną ograniczone do analizy trzech wybranych systemów prawnych. Szczególna uwaga zostanie poświęcona prawodawstwu Anglii i Walii, które z uwagi na przynależność do systemu *common law* w sposób doniosły różni się od pozostałych modeli legislacyjnych, a zarazem cechuje się szeregiem swoistych i ciekawych rozwiązań. Z zagadnieniem zwalczania przestępstw karuzelowych na gruncie prawa angielskiego wiąże się jednak zasadniczy problem w postaci opuszczenia przez Wielką Brytanię z dniem 31.01.2020 r. struktur Unii Europejskiej. Zasygnalizować w tym miejscu należy, że na chwilę obecną nie sposób przesądzić, w jaki sposób ukształto-

wane zostaną relacje Wielkiej Brytanii z państwami członkowskimi Unii Europejskiej na płaszczyźnie prawnej w perspektywie następujących po brexicie miesięcy czy lat. W konsekwencji nie można wykluczyć, że w przypadku braku konieczności stosowania dotychczasowych rozwiązań harmonizacyjnych w stosunkach między Wielką Brytanią a państwami członkowskimi Unii Europejskiej (obejmujących m.in. wewnątrzwspólnotową dostawę towarów), zaprezentowane poniżej zagadnienia dotyczące problematyki przestępczości karuzelowej w systemie prawa angielskiego obarczone będą nieaktualnością.

Przed przejściem do szczegółowego omówienia wybranych zagadnień warto zwrócić uwagę na analogiczność mechanizmów w zakresie funkcjonowania podatku od towarów i usług na gruncie systemów prawnych państw członkowskich Unii Europejskiej. Z perspektywy prawa unijnego szczególną rolę odgrywają takie rozwiązania, jak wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które to instrumenty *de facto* ułatwiają organizację przestępstw typu karuzele VAT. Z punktu widzenia prawa karnego to właśnie cecha transgraniczności dokonywanej między podmiotami transakcji otwiera drogę do popełniania tego rodzaju przestępstw, stanowiących obecnie jedno z najpoważniejszych zagrożeń dla budżetów państw unijnych.

2. Prawo angielskie

Analiza zagadnienia przestępczości karuzelowej w prawie angielskim wymaga wstępnego zasygnalizowania, iż z uwagi na przynależność systemu prawa Anglii i Walii do *common law* na jego gruncie wyróżnia się dwie zasadnicze kategorie źródeł prawa. Pierwsza z nich obejmuje sferę prawa stanowionego, tak jak ma to miejsce w przypadku prawa kontynentalnego. Druga zaś kategoria odnosi się do tradycji orzeczniczej kształtowanej na przestrzeni wieków przez sądownictwo angielskie na zasadzie precedensów orzeczniczych¹⁷. Rozróżnienie to

¹⁷ A. Komar-Nalepa, K. Girdwoyń, *Angielski proces karny* [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, red. P. Hofmański, t. 2, *Proces karny – rozwiązania modelowe w ujęciu prawnoporównawczym*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2014, s. 677 i n.

rodzi doniosłe konsekwencje również w płaszczyźnie angielskiego prawa karnego. W rezultacie na gruncie prawa angielskiego wyróżnia się dwie kategorie przestępstw. Pierwsza z nich obejmuje przestępstwa statutowe (ang. *statutory offences*), które w odróżnieniu od przestępstw ukształtowanych przez *common law* mają swoje źródło w normach prawa stanowionego. Druga ze wspomnianych kategorii to przestępstwa wywodzone z *common law*, odnoszące się do sfery nieskodyfikowanej, lecz wykreowanej przez angielską judykaturę. Mając na uwadze powyższe rozróżnienie i specyfikę angielskiego systemu prawnego, wskazać należy, że problematyka przestępstw karuzelowych może być ujmowana na dwóch odrębnych płaszczyznach. Na gruncie normatywnym, podobnie jak ma to miejsce w prawie polskim, brak jest przepisu, który w sposób precyzyjny odzwierciedlałby charakter przestępstwa karuzelowego. Zarówno w judykaturze, jak i piśmiennictwie jako normę pośrednio odnoszącą się do omawianej problematyki wskazuje się przepis art. 72 angielskiej ustawy o VAT¹⁸. Zgodnie z tym przepisem karze podlega każdy, kto działa z zamiarem wyłudzenia podatku od wartości dodanej na rzecz siebie lub osoby trzeciej. Analiza znamion przytoczonego przepisu wskazuje, że ustawodawca angielski zdecydował się ukształtować omawiane przestępstwo jako przestępstwo formalne. Określił w przedmiotowej normie dwa rodzaje sankcji, jakie mogą być nałożone na sprawcę przestępstwa, w zależności od przyjętego trybu ścigania. Na gruncie omawianego przepisu możliwe jest zastosowanie uproszczonego trybu postępowania (ang. *summary conviction*), jak również trybu publicznoskargowego (ang. *conviction on indictment*). Wybór danego trybu ścigania rodzi poważne konsekwencje, przede wszystkim w zakresie surowości grożącej sankcji karnej. Rozróżnienie to ma znaczenie nie tylko w odniesieniu do wysokości grożącej kary, bowiem wywołuje również znaczące skutki w sferze procesowej. Dla zastosowania danego trybu ścigania w konkretnej sprawie fundamentalne znaczenie ma rozmiar ujemnych następstw przestępstwa, w szczególności wysokość osiągniętej nienależnej korzyści majątkowej. Wy-

¹⁸ Value Added Tax Act 1994, wersja skonsolidowana aktu prawnego dostępna pod adresem: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/pdfs/ukpga_19940023_en.pdf (dostęp: 17.12.2019 r.).

padki mniejszej wagi procedowane są w trybie uproszczonym, należącym do kognicji sądów miejskich (ang. *magistrates' courts*), w których orzekają tzw. sędziowie pokoju, a więc osoby z reguły nieposiadające wykształcenia prawniczego¹⁹. Swoistą cechą tego rodzaju postępowań jest brak zaangażowania ławy przysięgłych w proces karny. Konsekwencją przyjęcia uproszczonego trybu postępowania jest również mniejsza surowość sankcji, niż ma to miejsce w przypadku publicznoskargowego trybu ścigania. Odzwierciedleniem powyższego jest ograniczenie odpowiedzialności karnej za przestępstwo podatkowe ścigane w trybie uproszczonym do kary grzywny w maksymalnej wysokości równej 20 tys. funtów bądź do trzykrotności kwoty wyłudzonego podatku VAT, w zależności od tego, która z tych kwot jest wyższa, lub kary pozbawienia wolności do 6 miesięcy, albo obu tych kar łącznie. W postępowaniu *ex officio* analogiczny czyn zagrożony jest karą grzywny (z zastrzeżeniem, że ustawodawca angielski nie określił jej górnej granicy), jak również karą pozbawienia wolności do lat 7, albo obu tymi karami łącznie.

Analogiczną do omawianej wyżej regulacji stanowi ust. 3 omawianego przepisu, dotyczący problematyki nieuczciwych faktur i składania fałszywych deklaracji podatkowych. Penalizowany czyn obejmuje działanie sprawcy polegające na podrabianiu bądź przerabianiu dokumentów transakcyjnych mających znaczenie dla opodatkowania zobowiązania podatkowego, a także składaniu organowi podatkowemu nieprawdziwych oświadczeń woli dotyczących okoliczności faktycznych. Konstrukcja przedmiotowej normy, jak również wysokość sankcji grożących za jej naruszenie, zarówno w trybie uproszczonym, jak i publicznoskargowym, jest analogiczna do przestępstwa wyłudzenia VAT z art. 72 angielskiej ustawy o VAT.

W świetle problematyki przestępstw karuzelowych oraz kwestii współodpowiedzialności podmiotów zaangażowanych postronnie w tego rodzaju procedury, szczególne znaczenie ma ust. 10 analizowanej normy. Zgodnie z jego brzmieniem odpowiedzialności karnej podlega nabywca towarów lub odbiorca usług dokonujący transakcji

¹⁹ A. Komar-Nalepa, K. Girdwoyń, *Angielski...*, s. 677 i n.

z podmiotem pochodzącym z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, jeśli miał on podstawy przypuszczać, że dokonywana transakcja jest częścią łańcucha dostaw mających na celu wyłudzenie podatku VAT lub w ramach której należny organom podatkowym podatek od towarów lub usług nie został prawidłowo odprowadzony. W takim wypadku sprawca przestępstwa podlega karze grzywny do maksymalnej wysokości równej 5 tys. funtów lub trzykrotności wysokości podatku VAT, obejmującego przedmiot przestępstwa, w zależności od tego, która z tych kar jest surowsza.

Jak zostało zasygnalizowane wcześniej, osobną kategorię obok przestępstw statutowych stanowią, nieuregulowane na gruncie normatywnym, lecz wywodzone z orzecznictwa, przestępstwa *common law*. Ścigane są one wyłącznie w trybie publicznoskargowym. Kategoria ta obejmuje szeroki katalog przestępstw nieskodyfikowanych, co z punktu widzenia odpowiedzialności karnej oskarżonego w procesie rodzi ryzyko orzeczenia kary potencjalnie w nieograniczonej wysokości. W konsekwencji szczególnie wyraźnie podkreśla się w angielskiej judykaturze oraz piśmiennictwie konieczność dokonywania przez sądy szczegółowej subsumpcji przy kwalifikacji czynu jako przestępstwa typu *common law*²⁰. W odniesieniu do przedmiotu niniejszego opracowania, zgodnie ze stanowiskiem dominującym w orzecznictwie angielskim, przestępstwo karuzelowe co do zasady realizuje znamiona oszustwa na szkodę organów publicznych (ang. *cheating the public revenue*). W piśmiennictwie wskazuje się na trudność w postaci braku ustawowej definicji oszustwa, zatem dalsze rozważania będą odnosić się przede wszystkim do sfery orzeczniczej. Aby dany czyn mógł być zakwalifikowany jako oszustwo, kluczowe znaczenie ma realizacja określonych znamion strony podmiotowej i przedmiotowej. Analiza ich zostanie przedstawiona poniżej na przykładach wybranych wyroków sądów angielskich.

Przed przejściem do szczegółowej analizy znamion przestępstwa *cheating the public revenue* warto zwrócić uwagę, że ta szeroka kate-

²⁰ Por. R. v. Litanzios [1998] Lexis Citation 3436; R. v. Lunn [2017] All ER (D) 136 (Feb), [2017] EWCA Crim34.