



PK I BP 024.13.2017

Wytyczne 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

Działając na podstawie art. 13 § 1 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. – Prawo o prokuraturze (Dz.U. poz. 177), w celu podwyższenia sprawności i efektywności postępowań przygotowawczych prowadzonych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) lub powodujące inne istotne uszczuplenia w tym podatku, oraz usunięcia występujących w takich postępowaniach nieprawidłowości, w związku ze zmianami przepisów Kodeksu karnego, Kodeksu karnego skarbowego i ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, wprowadzonymi ustawą z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz.244), ustawą z dnia 23 marca 2017 roku o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz.768), a także wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz.1947 z późn. zm.) przekazuję następujące wytyczne:

1. Przestępstwa i przestępstwa skarbowe, których celem jest wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług lub dokonanie innego rodzaju istotnych uszczupień w tej daninie publicznej, są w chwili obecnej najgroźniejszą z kategorii przestępstw uderzających w interesy finansowe państwa. Cel unormowań prawnokarnych stanowi efektywna ochrona dóbr prawnych, która w przypadku tej kategorii spraw może zostać osiągnięta jedynie wówczas, gdy postępowania przygotowawcze prowadzone będą sprawnie, w ich wyniku

dochodzić będzie do ustalenia i oskarżenia osób odgrywających wiodącą rolę w przestępczym procederze, a nie wyłącznie podrzędnych realizatorów takich działań, oraz w maksymalnym stopniu zostaną wykorzystane instrumenty służące pozbawieniu korzyści odniesionej z przestępstwa przez sprawców takich czynów i odzyskaniu wyłudzonych przez nich należności.

2. Postępowania przygotowawcze prowadzone w tego rodzaju sprawach od wstępnego etapu powinny być ukierunkowane na ustalenie sprawców odgrywających w przestępczym procederze rolę wiodącą, w celu jak najszybszego zebrania dowodów uzasadniających sporządzenie i ogłoszenie postanowień o przedstawieniu tym osobom zarzutów, zastosowania lub wystąpienia z wnioskiem o zastosowanie środków zapobiegawczych oraz wydania postanowień o zabezpieczeniu majątkowym.

Z tych powodów, planując śledztwo, należy wytypować i realizować w pierwszej kolejności te czynności, które pozwalają z najwyższym prawdopodobieństwem dokonać tego rodzaju ustaleń oraz umożliwiają zebranie danych uzasadniających zastosowanie środków zapobiegawczych lub zastosowanie zabezpieczenia majątkowego.

3. Jeśli sprawcy, o których mowa w pkt 2, prowadzą działalność gospodarczą na własny rachunek lub zarządzają taką działalnością na rzecz innych osób fizycznych lub prawnych, należy każdorazowo, niezależnie od stosowania innych środków, rozważyć zastosowanie środka zapobiegawczego w postaci nakazu powstrzymania się od prowadzenia określonej działalności.
4. W uzasadnionych przypadkach wskazane jest, aby czynności operacyjno-rozpoznawcze (w tym kontrola operacyjna, kontrola korespondencji mailowej i inne) prowadzone były również w trakcie postępowania przygotowawczego, zwłaszcza na jego wstępnym etapie. Należy w tym zakresie dokonywać stosownych uzgodnień z organami uprawnionymi do realizowania takich czynności, a jeżeli osiągnięcie porozumienia okaże się niemożliwe, w szczególnie uzasadnionych wypadkach należy występować do Prokuratora Generalnego z wnioskiem o skorzystanie przez niego z uprawnień przewidzianych w art. 57 § 3 *Prawa o prokuraturze*.

- Informacje uzyskane w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych powinny być przekazywane prokuratorowi do akt sprawy (we właściwej formie) na bieżąco, w celu ich wykorzystania w toku prowadzonego postępowania. Ponadto, w razie spełnienia przesłanek z art. 237 k.p.k., rozważyć należy zarządzenie przewidzianej w tym artykule kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych.
5. W związku ze znacznym rozszerzeniem uprawnień Policji i innych służb nadanych *ustawą z dnia 23 marca 2017 roku o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. poz.768), związanych z możliwością dostępu tych organów do informacji objętych tajemnicą zawodową, w celu ustalenia składników majątkowych osób podejrzewanych o popełnienie przestępstwa, prokuratorzy powinni zlecać organom ścigania i organom finansowym te czynności operacyjno-rozpoznawcze, na jak najwcześniejszym etapie postępowania przygotowawczego, tak by w miarę możliwości postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym mogło zostać wydane równocześnie z postanowieniem o przedstawieniu zarzutów, przy czym jeżeli sprawca popełnił przestępstwo w warunkach określonych w art. 45 § 2 k.k., ustalenia składników majątkowych powinny uwzględniać majątek nabyty przez sprawcę zarówno w czasie i po popełnienia przestępstwa, jak również na 5 lat przed popełnieniem przestępstwa, a także majątek przeniesiony w tym czasie przez sprawcę na osoby trzecie (art. 45 § 3 k.k.). W takich przypadkach sprawdzenia powinny obejmować również podstawowe informacje dotyczące legalności nabycia mienia przez sprawcę. Ponadto, należy każdorazowo rozważyć potrzebę zastosowania instytucji wprowadzonych wyżej wymienioną *ustawą z dnia 23 marca 2017 roku*, w szczególności unormowanych w art. 44a k.k., art. 91a § 1 k.p.k.
6. Nadzorując postępowania przygotowawcze w omawianej kategorii spraw prokurator powinien szczególną wagę przykładąć do zapewnienia właściwej koordynacji działań organów ścigania i służb Krajowej Administracji Skarbowej prowadzących postępowania kontrolne. Standardem powinno być odbywanie cyklicznych narad z udziałem prowadzących sprawę funkcjonariuszy i przedstawicieli służb skarbowych, m.in w celu uzgadniania terminów planowanych czynności, zakresu przekazywanych w tych postępowaniach

materiałów, terminów ujawniania tych materiałów stronom postępowania podatkowego.

7. Sprawy dotyczące wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT lub innych oszukańczych uszczupień w tym podatku, niezależnie od przyjętej kwalifikacji prawnej czynów, stosownie do treści art. 22 § 2 oraz art. 23 § 2 *Prawa o prokuraturze*, a także § 28 pkt 2 i § 30 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. - *Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury* (Dz. U. poz. 508), co do zasady powinny być prowadzone w prokuraturach regionalnych i prokuraturach okręgowych.

W prokuraturach rejonowych mogą być prowadzone jedynie postępowania mniej skomplikowane, które nie spełniają ustawowego kryterium spraw „poważnych” i „najpoważniejszych”. Dotyczy to w szczególności postępowań karnych i karnych-skarbowych wszczynanych wskutek zapadłych decyzji podatkowych, jeśli uszczuplenie podatkowe miało miejsce kilka lat przed wszczęciem postępowania karnego lub spraw wyłączonych do odrębnego prowadzenia, a dotyczących sprawców nie odgrywających wiodącej roli w niniejszym przestępczym procederze. Jeżeli w prokuraturach rejonowych wyodrębniono działy śledztw, sprawy tego rodzaju powinny być prowadzone w tych działach.

- 7.1. O każdym przypadku prowadzenia w prokuraturze rejonowej lub okręgowej postępowania dotyczącego przestępstwa, którego kwota narażenia na uszczuplenie lub uszczuplenia przekracza 1 mln zł, prokurator regionalny informuje Dyrektora Departamentu do Spraw Przestępczości Gospodarczej Prokuratury Krajowej wraz ze swoim stanowiskiem o powodach dla których sprawa nie została przekazana na poziom regionalny.
8. Z uwagi na specyfikę tej kategorii przestępstw, czyny te zwykle są popełniane w okręgach co najmniej dwóch jednostek organizacyjnych prokuratury, konieczne jest, aby sprawa prowadzona była w tej jednostce, która w najwyższym stopniu zapewni możliwość zrealizowania celów postępowania

przygotowawczego. Nie można również pominąć znaczenia właściwości rzeczowej i miejscowej sądu, który będzie rozpoznawał określoną sprawę.

Z tych przyczyn, w przypadku wątpliwości, która jednostka prokuratury powinna prowadzić takie postępowanie, należy niezwłocznie i przed przekazaniem sprawy lub wdaniem się w spór – zwłaszcza w razie stwierdzenia przesłanek właściwości więcej niż dwóch jednostek organizacyjnych prokuratury – powiadomić o zaistnieniu takich wątpliwości właściwą jednostkę prokuratury wyższego stopnia (tj. odpowiednio: prokuraturę okręgową, prokuraturę regionalną lub Departament do Spraw Przeszłości Gospodarczej Prokuratury Krajowej).

W takiej sytuacji przełożony wyższego stopnia ma podjąć decyzję o wyznaczeniu jednostki organizacyjnej prokuratury, która będzie prowadzić postępowanie.

9. Sprawy o których mowa w pkt. 1 dotyczące działania grup przestępczych cechujących się wysokim stopniem zorganizowania, a zwłaszcza dopuszczających się przestępstw o charakterze transgranicznym, mają być prowadzone – stosownie do art. 20 § 3 *Prawa o prokuraturze* – w Wydziałach Zamiejscowych Departamentu do Spraw Przeszłości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej.
10. Sprawy tego rodzaju prowadzone w prokuraturach rejonowych lub w prokuraturach okręgowych, muszą pozostawać w zainteresowaniu jednostki organizacyjnej prokuratury bezpośrednio wyższego stopnia. W każdym przypadku należy rozważyć objęcie takiego postępowania zwierzchnim nadzorem służbowym.
W wypadku istotnego wzrostu stopnia złożoności sprawy lub znacznego rozszerzenia jej zakresu przedmiotowego lub podmiotowego, zasadą powinno być przejęcie postępowania przez jednostkę wyższego stopnia.
11. Należy zadbać o to, aby postępowania dotyczące wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT lub innego rodzaju oszukańczych uszczupień w podatku VAT były prowadzone przez prokuratorów specjalizujących się w zwalczaniu tego rodzaju przestępczości.

Prokuratorom prowadzącym takie sprawy należy zapewnić możliwość stałego uczestnictwa w szkoleniach poświęconych tej problematyce.

12. Zasadą powinno być powierzanie postępowań w takich sprawach do prowadzenia właściwym zarządom Centralnego Biura Śledczego Policji, wydziałom do walki z przestępczością gospodarczą Komend Wojewódzkich Policji, Komendy Stołecznej Policji, delegaturom Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, delegaturom Centralnego Biura Antykorupcyjnego lub naczelnikom urzędów celno-skarbowych. Postępowań tych nie powinno powierzać się do prowadzenia jednostkom policji niższych szczebli.
 - 12.1. W wypadku odmowy przyjęcia sprawy przez jednostkę policji należy niezwłocznie pisemnie poinformować o tym prokuratora bezpośrednio przełożonego lub zwierzchnika służbowego, a w razie potrzeby również przełożonych wyższych stopni, w celu podjęcia interwencji.
 - 12.2. Powierzenie śledztwa w całości naczelnikom urzędów celno-skarbowych, winno dotyczyć przestępstw ujawnionych przez Krajową Administrację Skarbową, stosownie do treści art. 2 ust. 1 pkt 15 *ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej* (Dz.U. poz. 1947 z późn. zm.).
 - 12.3. W uzasadnionych wypadkach, należy rozważyć współpowierzenie śledztwa zarówno organom niefinansowym, jak i naczelnikom urzędów celno-skarbowych. Nastąpić to winno w formie powierzenia śledztwa poszczególnym organom w określonym zakresie, bądź powierzenia śledztwa w całości niefinansowemu organowi, a naczelnikom urzędów celno-skarbowych wyłącznie określonych czynności. Prokuratorzy w szczególnie uzasadnionych przypadkach powinni inicjować powołanie grup śledczych w skład których wejdą funkcjonariusze różnych organów ścigania.
13. W przypadku najbardziej skomplikowanych spraw, o wielowątkowym, wielopodmiotowym lub transgranicznym charakterze, należy rozważyć zasadność powołania zespołu prokuratorów, o którym mowa w § 126 *Regulaminu*.

14. Z uwagi na niejednokrotnie przedłużający się czas realizacji czynności w ramach międzynarodowej pomocy prawnej zleczanych do wykonania w tego rodzaju sprawach, wskazane jest, aby przed sporządzeniem wniosku o udzielenie takiej pomocy uzgodnić z Biurem Współpracy Międzynarodowej Prokuratury Krajowej jego zakres i formę, w celu ułatwienia i przyspieszenia realizacji wniosku przez państwo wezwane.

Należy informować Biuro Współpracy Międzynarodowej Prokuratury Krajowej o przypadkach istotnych opóźnień w realizacji międzynarodowej pomocy prawnej, w celu podjęcia działań ponaglących.

15. Podejmując czynności w związku z zawiadomieniami o przestępstwie prania pieniędzy, zazwyczaj pochodzącymi od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, dla którego przestępstwem bazowym są czyny polegające na uszczupleniach w podatku VAT, niezwłocznie po dokonaniu pozytywnej weryfikacji przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa należy wszcząć śledztwo o czyn z art. 299 k.k. i wydać postanowienie o wstrzymaniu transakcji lub dokonaniu blokady rachunku na podstawie art. 19 ust. 1 i ust. 1a *ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu* (Dz. U. z 2017 r., poz. 1049).

Przekazanie sprawy innej jednostce prokuratury, zgodnie z właściwością, może nastąpić dopiero po wykonaniu tych czynności.

16. W przypadku wydania przez prokuratora wskazanego w pkt 15 postanowienia na podstawie art. 19 ust. 1 i ust. 1a *ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*, prokurator ma każdorazowo wystąpić do właściwego organu Krajowej Administracji Skarbowej z wnioskiem o wszczęcie postępowania podatkowego i zabezpieczenie zablokowanych środków na poczet należności publicznoprawnych dochodzonych w tym postępowaniu. Działanie takie pozwoli zabezpieczyć interesy finansowe Skarbu Państwa na wypadek, gdyby wynikający z art. 19 ust. 4 powołanej ustawy okres trzech miesięcy okazał się niewystarczający do konwersji blokady rachunku w zabezpieczenie majątkowe lub postanowienie w przedmiocie dowodów rzeczowych.

17. Dążąc do spójności praktyki prokuratorskiej w kwalifikowaniu spraw dotyczących wyłudzeń nienależnego zwrotu podatku VAT należy stosować instytucję idealnego zbiegu czynów zabronionych określoną w art. 8 Kodeksu karnego skarbowego – zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12 (OSNKW 2013, z. 2, poz. 13), co służyć będzie również kształtowaniu się jednolitej linii orzeczniczej sądów.

17.1. Dokonując kwalifikacji prawnej czynu, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy istnieją podstawy do przyjęcia idealnego zbiegu przestępstwa stypizowanego art. 286 § 1 k.k. z przestępstwem karnym skarbowym, o którym mowa w art. 76 § 1 k.k.s.

17.2. W związku z wejściem w życie nowych typów przestępstw powszechnych, stypizowanych w art. 270a, art. 271a i art. 277a k.k., a także zmianą treści art. 62 § 2 k.k.s., w stosunku do czynów popełnionych po 1 marca 2017 r. należy także każdorazowo ustalić czy w sprawie istnieją podstawy do przyjęcia idealnego zbiegu ww. przepisów. Dotyczy to w szczególności następujących sytuacji:

- jeżeli nierzetelność faktury VAT polega na jej podrobieniu: przepisu art. 62 § 2 k.k.s. z art. 270a § 1-3 k.k.

- jeżeli nierzetelność faktury VAT polega na poświadczeniu w niej nieprawdy: przepisu art. 62 § 2 k.k.s. z art. 271 § 1-3 k.k. (w stosunku do faktur VAT na kwotę do 200.000 zł), bądź z art. 271a § 1-3 k.k. lub 277a § 1-2 k.k.

17.3. Przypisanie sprawcy odpowiedzialności za przestępstwa, o których mowa w punkcie 17.2. niniejszych wytycznych, nie zwalnia z powinności ustalenia kwot uszczuplonych lub narażonych na uszczuplenie należności publicznoprawnych (wysokości wyrządzonej szkody w mieniu Skarbu Państwa – wyłudzonego zwrotu/bezpodstawnego zwrotu podatku VAT/uszczuplenia należności podatkowej), co powinno znaleźć odzwierciedlenie w opisie czynu i przyjętej kwalifikacji prawnej czynu.

17.4. Postępowanie w zakresie czynów pozostających w zbiegu idealnym co do zasady należy prowadzić łącznie.

18. Przepisy z art. 270a k.k., art. 271 a k.k. oraz art. 277a k.k. mogą być popełnione wyłącznie umyślnie. Znamiona typów tych przestępstw przeciwko dokumentom mają zapewnić stosowanie sankcji karnych jedynie wobec osób, często działających w większej grupie, które dopuszczają się świadomie fałszu materialnego i intelektualnego w odniesieniu do faktur VAT w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. Nie będą podlegały tej odpowiedzialności za te czyny osoby, które przypadkowo popełnią błąd przy wystawieniu faktury, nawet jeżeli powstanie on w wyniku lekkomyślności, a nawet niedbalstwa. Dla zastosowania odpowiedzialności karnej konieczne będzie nie tylko wykazanie znamion przedmiotowych typu czynu w postaci fałszu materialnego lub intelektualnego, ale także znamion podmiotowych, czyli zamiaru sprawcy popełnienia tego czynu. Sprawca musi mieć zatem świadomość, że podrabia lub przerabia fakturę, używa podrobionej lub przerobionej faktury jako autentycznej bądź też wystawia fakturę lub faktury, podając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym. I tak, w odniesieniu do fałszu intelektualnego, dla zaistnienia przesłanek odpowiedzialności karnej nie będzie wystarczające ustalenie, że sprawca np. wystawia fakturę zawierającą kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, podając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. Takie zachowanie może bowiem wynikać z zamiaru wystawienia nieprawdziwej faktury, jak i ze zwykłej pomyłki. Zamiar ten musi być udowodniony przez organy procesowe, nie można stosować w tym zakresie domniemań faktycznych wynikających z samego wystawienia fałszywej faktury. Bez udowodnienia umyślności działania sprawcy nie jest możliwe pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej. W przeciwnym razie, stosując w razie konieczności regułę *in dubio pro reo*, zachowanie sprawcy należy uznać za pomyłkę, która nie stanowi czynu przestępnego z uwagi na brak umyślności. Nie wchodzi zatem w rachubę możliwość karania przedsiębiorców popełniających błędy, działających bez zamiaru wytworzenia faktury poświadczającej

nieprawdziwe okoliczności lub użycia takiej faktury ze świadomością, że nie odzwierciedla ona faktycznych zdarzeń gospodarczych.

19. Proponowane przez prokuratora wnioski o wymiar kary w sprawach dotyczących wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT lub dokonania innego istotnego uszczuplenia w tym podatku powinny odzwierciedlać wysoki stopień społecznej szkodliwości takich czynów, stanowiących istotne zagrożenie dla bezpieczeństwa ekonomicznego państwa. Przy określaniu wysokości wnioskowanej grzywny należy uwzględnić, obok stopnia karygodności czynu i stopnia winy sprawcy, również celowość pozbawienia go korzyści osiągniętej wskutek popełnionego przez niego przestępstwa.

19.1 Regulacje art. 277c i art. 277d k.k. mają na celu rozbicie solidarności grup przestępczych, działających w zamiarze dokonywania wyłudzeń. Biorąc pod uwagę powiązania interpersonalne i współzależność działań tych osób, ukierunkowaną na dokonanie wyłudzenia podatkowego, pożądane jest zinstytucjonalizowane przyznanie możliwości określonego złagodzenia represji karnej w odniesieniu do tych, którzy zdecydują się na wyrażenie tzw. czynnego żalu w określonej formie lub też zwrócą bezprawnie osiągniętą korzyść majątkową. Ten ostatni warunek związany jest z koniecznością ustalenia przez organ procesowy wysokości osiągniętej przez sprawcę korzyści majątkowej. Zdając sobie sprawę z praktycznych trudności z tym związanych, wynikających z faktu, że przedmiotem kognicji organu procesowego nie jest ustalenie wysokości szkody, ustawodawca przewidział możliwość poprzestania na zwróceniu przez sprawcę jedynie istotnej części tej korzyści – w zakresie uzależnionym od możliwości dokonania samodzielnych ustaleń (art. 8 § 1 k.p.k.) w danym postępowaniu karnym. Należy wykorzystywać instrumenty określone w art. 277d k.k. w celu wykrycia i pociągnięcia do odpowiedzialności wszystkich osób zaangażowanych w przestępczy proceder, a zwłaszcza jego organizatorów i beneficjentów.

19.2 Regulacje art. 277c i art. 277d k.k. nie wykluczają stosowania przepisów dotyczących nadzwyczajnego złagodzenia kary uregulowanych w części ogólnej kodeksu karnego w art. 60 § 2, 3, 4, 5 k.k.

- 19.3 Wypadki mniejszej wagi zastrzeżone są dla osób nie odgrywających wiodącej roli w przestępstwie przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności podmiotowo-przedmiotowych.
20. W przypadku spraw, w których wartość należności uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie przekracza kwotę wskazaną w art. 115 § 6 k.k., a szkoda nie została naprawiona, wnioskowanie o wymierzenie kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania powinno być, co do zasady, ograniczone do przypadków zastosowania instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary lub wydania wyroku skazującego w trybie konsensualnym.
21. Tracą moc wydane wytyczne Prokuratora Generalnego z dnia 6 lipca 2016 r., nr PK I BP 021.18.2016 w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku.



PROKURATOR GENERALNY

A handwritten signature in blue ink, which appears to be "Ziobro", written in a cursive style.

Zbigniew Ziobro