



PK I BP 021.18.2016

**Wytyczne Prokuratora Generalnego
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**

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 VAT lub powodujące inne istotne uszczuplenia w tym podatku, oraz usunięcia występujących w takich postępowaniach nieprawidłowości, 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 dojdzie 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 ubezskutecznieniu 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. Już na etapie postępowania *in rem* należy podejmować – z wykorzystaniem do tego celu baz danych dostępnych prokuraturze, organom ścigania i organom finansowym – czynności zmierzające do ustalenia stanu majątkowego osób podejrzewanych o popełnienie przestępstwa oraz skutkujące dokonaniem ustaleń o rzeczach i prawach majątkowych mogących stanowić przedmiot zabezpieczenia, a znajdujących się we władaniu innych osób.
5. W uzasadnionych przypadkach wskazane jest, aby czynności operacyjno-rozpoznawcze (w tym kontrola operacyjna) 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 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.

6. Nadzorując postępowania przygotowawcze w omawianej kategorii spraw prokurator powinien szczególną wagę przykładać do zapewnienia właściwej koordynacji działań organów ścigania i służb skarbowych 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.

Nie podlegają przekazaniu do prokuratur wyższego stopnia sprawy prowadzone w prokuraturach rejonowych, wymienione w § 6 ust. 2 *zarządzenia Prokuratora Generalnego nr 33/16 z dnia 13 maja 2016 r.*¹, chyba, że taka sprawa zostanie przejęta przez prokuratora nadrzędnego.

W prokuraturach rejonowych mogą być prowadzone jedynie wyjątkowo postępowania mniej skomplikowane, które nie spełniają ustawowego kryterium spraw „poważnych” i „najpoważniejszych”. O każdym takim przypadku

¹ Zarządzenie Prokuratora Generalnego nr 33/16 z dnia 13 maja 2016 r. w sprawie określenia kategorii spraw prowadzonych w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury podlegających przekazaniu do dalszego prowadzenia innym komórkom organizacyjnym prokuratury.

prokurator regionalny i prokurator okręgowy powinni poinformować Dyrektora Departamentu do Spraw Przeszeczności Gospodarczej Prokuratury Krajowej.

Jeżeli w prokuraturach rejonowych wyodrębniono działy śledztw, sprawy tego rodzaju powinny być prowadzone w tych działach.

8. Z uwagi na specyfikę tej kategorii przestępstw, czyny te zwykle są popełniane w okręgach co najmniej dwóch jednostek organizacyjnych prokuratury, a przy tym 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 Przeszeczności Gospodarczej Prokuratury Krajowej).

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

9. Sprawy tego rodzaju dotyczące działania grup przestępczych cechujących się wysokim stopniem zorganizowania, a zwłaszcza dopuszczających się przestępstw o charakterze transgranicznym, powinny być prowadzone – stosownie do art. 20 § 3 *Prawa o prokuraturze* – w Wydziałach Zamiejscowych Departamentu do Spraw Przeszeczności Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej.
10. Sprawy tego rodzaju prowadzone w prokuraturach rejonowych lub w prokuraturach okręgowych, powinny 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 spraw przestępczości gospodarczej Komend Wojewódzkich Policji, delegaturom Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub delegaturom Centralnego Biura Antykorupcyjnego. Postępowań tych nie powinno powierzać się do prowadzenia jednostkom policji niższych szczebli.

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.

W uzasadnionych wypadkach należy rozważyć powierzenie finansowym organom postępowania przygotowawczego przeprowadzenia śledztwa w określonym zakresie albo powierzenia tym organom dokonania poszczególnych czynności śledztwa.

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 zlecanych 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 ponagających.

15. Podejmując czynności w związku z zawiadomieniami o przestępstwie pochodzącymi od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, a dotyczącymi prania pieniędzy, 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 *ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu* (Dz. U. z 2016 r., poz. 299).

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 *ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*, prokurator powinien każdorazowo wystąpić do właściwego organu 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.

17. Wobec istnienia rozbieżności w kwalifikowaniu spraw dotyczących wyłudzeń nienależnego zwrotu podatku VAT należy dążyć do spójności praktyki prokuratorskiej w tym względzie, co służyć będzie również kształtowaniu się

jednolitej linii orzecniczej sądów. W szczególności w sprawach tego rodzaju zasadne jest stosowanie instytucji idealnego zbiegu czynów zabronionych określonej 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). Dlatego też, dokonując kwalifikacji prawnej czynu, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy istnieją podstawy do przyjęcia idealnego zbiegu przepisów statuujących przestępstwo powszechne (zwłaszcza art. 286 § 1 k.k. i art. 271 § 1 i § 3 k.k.) z określającym przestępstwo karnoskarbowe przepisem art. 76 § 1 k.k.s.

Postępowanie w zakresie czynów pozostających w zbiegu idealnym należy prowadzić łącznie.

18. W razie niewypełnienia znamion przestępstwa skarbowego należy rozważyć i ustalić wypełnienie znamion określonego w art. 286 k.k. przestępstwa oszustwa, przy uwzględnieniu jego form stadialnych i zjawiskowych, oraz znamion przestępstw przeciwko dokumentom (por. linia orzecznicza prezentowana w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13, LEX nr 1335574, w którym przedstawiony został pogląd, że: *„osoba, która tworzy albo współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu nadpłaconego VAT i podejmuje działania dla osiągnięcia tego celu przez nabywanie lub podrabianie dokumentów związanych z tym podatkiem, przedkładając je następnie odpowiedniemu organowi skarbowemu, bez prowadzenia poza tym jakiegokolwiek działalności gospodarczej rozliczanej ze Skarbem Państwa, dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 k.k., a nie przestępstwa skarbowego określonego w art. 76 § 1 k.k.s.”*; por. także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 sierpnia 2014 r., V KK 124/14, LEX nr 1511211).
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 ubezszkudzenia korzyści osiągniętej wskutek popełnionego przez niego przestępstwa.

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.

PROKURATOR GENERALNY



Zbigniew Ziobro