

Aleksandra Nieprzecka<sup>1</sup>

## **Przestępstwa karuzelowe jako *continuum* (wpływ konstrukcji czynu ciągłego na zbieg przepisów typizujących oszustwo oraz pranie brudnych pieniędzy)**

Carousel Frauds as a Continuum (Remarks on the Influence of a Continuous Act on the Concurrence of Legal Provisions Describing Fraud and Money Laundering)

### **1. Wprowadzenie**

Przyczynkiem do napisania niniejszego artykułu stanowi praktyka organów procesowych, którą można zaobserwować w odniesieniu do pewnej kategorii przestępstw gospodarczych, w tym w szczególności tzw. przestępstw karuzelowych, polegająca na „rozbiciu” inkryminowanych zachowań na trzy odrębne czyny (w tym dwa czyny ciągłe), z których pierwszy kwalifikowany jest jako kierowanie lub udział w zorganizowanej grupie przestępczej (tj. na podstawie art. 258 § 1 lub 3 k.k.<sup>2</sup>), drugi jako „bazowe” przestępstwo powszechne (najczęściej kumulatywnie kwalifikowane na podstawie przepisów typizujących oszustwo powszechne i jedno lub więcej przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów) zrealizowane w warunkach ciągłości, trzeci zaś jako ujęte w ramy konstrukcji czynu ciągłego przestępstwo prania brudnych pieniędzy lub przestępstwo kumulatywnie kwalifikowane na podstawie

---

<sup>1</sup> Aleksandra Nieprzecka – doktorantka, Katedra Prawa Karnego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Jagielloński; Wydział Prawa, Uniwersytet w Hamburgu; aplikantka adwokacka / Ph.D. candidate, Chair of Criminal Law, Faculty of Law and Administration, Jagiellonian University, Kraków; Faculty of Law, Universität Hamburg; attorney trainee; ORCID: 0000-0002-9413-3298; ✉ [aleksandra.nieprzecka@student.uj.edu.pl](mailto:aleksandra.nieprzecka@student.uj.edu.pl).

<sup>2</sup> Ustawa z dn. 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, Dz.U. 2018, poz. 1600, tekst jedn. ze zm., dalej: Kodeks karny, k.k.

art. 299 k.k. oraz przepisów typizujących przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów<sup>3</sup>.

W ramach tak ukształtowanej praktyki orzeczniczej zdarza się również, że inkryminowane zachowania „rozbijane” są na cztery samodzielne czyny, co jest wynikiem wyodrębnienia dodatkowego, czwarte-go zachowania stanowiącego ujętą w ramy konstrukcji czynu ciągłego realizację znamion przestępstw skarbowych określonych w Kodeksie karnym skarbowym<sup>4</sup>. Co przy tym szczególnie istotne, w tym przypadku wyodrębnienia jako osobnego, samodzielnego czynu ciągłego przestępstwa skarbowego nie sposób uznać za konsekwencję zastosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów karalnych na podstawie art. 8 § 1 k.k.s., gdyż w takim przypadku wykonaniu podlegałyby wyłącznie najsurowsza z kar (art. 8 § 2 k.k.s.), podczas gdy w praktyce orzeczniczej, którą opisałam powyżej, przyjmuje się wieloczynowy zbieg i przystępuje do wymiaru kary łącznej. Wyraźnie więc widać, że naszkicowany problem nie jest ulokowany na płaszczyźnie sposobu, w jaki w polskim porządku prawnym rozwiązuje się kwestię wewnętrznego lub zewnętrznego zbiegu przepisów, lecz na przedpolu ustalenia, że z takim zbiegiem mamy do czynienia, a konkretnie na poziomie przyjęcia jedności lub wielości czynów.

Nie jest rzecz jasna wykluczone, że w wielu przypadkach naszkicowany sposób rozstrzygnięcia problemu jedności lub wielości czynów, dalej zaś właściwego jedno- lub wieloczynowego zbiegu jest słuszny i w pełni prawidłowy. Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, że szczególnie w przypadku tożsamyh granic temporalnych i zbieżności miejsca podjęcia działania lub zaniechania przedstawiony wyżej sposób podziału inkryminowanych zachowań na odrębne czyny przyjmowany jest do pewnego stopnia intuicyjnie czy też automatycznie – z jednej strony

---

<sup>3</sup> Jako przykłady owej praktyki można powołać następujące orzeczenia: wyrok SA w Lublinie z 2 grudnia 2015 r., II AKa 226/15; wyrok SA w Łodzi z 18 grudnia 2014 r., II AKa 269/14; wyrok SA w Gdańsku z 12 grudnia 2012 r., II AKa 349/12; wyrok SA w Poznaniu z 4 lipca 2013 r., II AKa 51/13; wyrok SA w Poznaniu z 10 marca 2015 r., II AKa 150/14; wyrok SA w Warszawie z 30 czerwca 2017 r., II AKa 134/17; wyrok SA w Katowicach z 15 grudnia 2016 r., II AKa 320/16; wyrok SA w Katowicach z 1 września 2016 r., II AKa 267/16; wyrok SA w Katowicach z 19 listopada 2014 r., II AKa 298/14; wyrok SA w Katowicach z 18 marca 2014 r., II AKa 80/13; wyrok SA w Rzeszowie z 13 grudnia 2018 r., II AKa 70/18, niepubl.

<sup>4</sup> Ustawa z dn. 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2018, poz. 1958, tekst jedn. ze zm., dalej: Kodeks karny skarbowy, k.k.s.

(w zakresie, w jakim samodzielny czyn ma stanowić udział lub kierowanie zorganizowaną grupą mającą na celu popełnianie przestępstw lub przestępstw skarbowych) z bezpośrednim albo milczącym odwołaniem do tezy, że przestępstwa popełnione przez grupę lub związek pozostają z przestępstwem z art. 258 k.k. w realnym zbiegu przestępstw<sup>5</sup>, tj. w zbiegu wieloczynowym<sup>6</sup>; z drugiej natomiast (przy okazji wyodrębnienia przestępstwa z art. 299 k.k.) na podstawie głębokiego przeświadczenia, że zamiar udaremnienia lub utrudnienia stwierdzenia pochodzenia środków pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego aktualizuje się nie od początku przestępnego zachowania, a dopiero po dokonaniu przestępstwa bazowego, co – zdaniem zwolenników tego ujęcia – powinno skutkować przyjęciem wieloczynowego zbiegu.

W obu przywołanych wyżej argumentach brak jest głębszej refleksji nad istotą czynu ciągłego z art. 12 k.k. i jego ewentualnymi konsekwencjami dla przyjęcia jedności lub wielości czynów, pomimo że z uwagi na swój obligatoryjny charakter konstrukcja czynu ciągłego nie pozostaje bez znaczenia dla rozstrzygania wszystkich tych problemów. Celem niniejszego opracowania jest zaproponowanie modelowego sposobu rozwiązywania wybranych kwestii związanych z wpływem ustawowej konstrukcji czynu ciągłego na przyjmowanie jedno- lub wieloczynowego zbiegu przepisów typizujących czyny zabronione popełniane w ramach tzw. przestępczości karuzelowej<sup>7</sup> (choć, jak się wydaje, przedstawione rozważania będą też mogły znaleźć zastosowanie w odniesieniu

---

<sup>5</sup> Zob. wyrok SN z 22 maja 2007 r., WA 15/07, OSNSK 2007, nr 1, poz. 1123; Z. Ówiąkalski, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 258, teza 44; A. Michalska-Warias, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 258, teza 74; M. Mozgawa, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 258, teza 13; D. Gruszecka, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 258, teza 27; K. Wiak, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 258, teza 20; A. Herzog, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 258, tezy 38–39.

<sup>6</sup> Z uwagi na ograniczone ramy niniejszego artykułu poza zakresem rozważań pozostawiam odgórnie i w mojej ocenie także częściowo nieprawidłowe „rozbicie” inkryminowanych zachowań na odrębne czyny kwalifikowane z art. 258 k.k. (czyn I) i na podstawie innych przepisów jako jeden czyn spięty klamrą ciągłości (czyn II). Temu zagadnieniu poświęcone zostanie jednak odrębne opracowanie.

<sup>7</sup> Tym samym poza zakresem rozważań pozostawiam między innymi zagadnienie zbiegu przepisu art. 286 § 1 k.k. z przepisem art. 76 § 1 k.k.s. i wydanej na tym tle uchwały SN z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12; zob. jednak poświęcone tej problematyce: M. Mozgawa, *Prawnokarne...*, s. 10 i n.; T. Oczkowski, *Oszustwo...*, s. 134–135; P. Kardas, *Zbieg...*, s. 113–163; P. Kardas, *O wzajemnych...*, s. 5–30.

do przestępstw gospodarczych niemających charakteru karuzelowego, jeżeli inkryminowane zachowania zostaną opisane i zakwalifikowane w taki sam lub analogiczny sposób).

## 2. Przestępstwa karuzelowe jako *continuum*

Aby uporządkować przedpole dla dalszych rozważań, warto za W. Kotowskim powtórzyć, że „karuzela podatkowa” stanowi pojęcie, za pomocą którego w doktrynie i praktyce określa się typ oszustwa podatkowego zwykle związanego z obrotem towarowym, w przypadku którego wykorzystuje się uwarunkowania obrotu transgranicznego, takie jak wewnątrzspółnotowa dostawa i nabycie towarów, przy czym łańcuch dostaw jest domykany w ten sposób, że towary zostają ostatecznie sprzedane do nabywcy z kraju członkowskiego, z którego zostały nabyte (zazwyczaj do podmiotu, który znajdował się na początku łańcucha)<sup>8</sup>.

Z perspektywy przedmiotowego opracowania szczególnie doniosłe znaczenie ma obieg pieniądza towarzyszący obrotowi towarowemu, który zasadniczo również ma charakter zamknięty; środki pieniężne są bowiem przekazywane do kolejnych ogniw łańcucha transakcji tytułem zapłaty za towar będący przedmiotem obrotu. W większości przypadków zapłata dokonywana jest poprzez wpłaty gotówkowe na rachunki bankowe i przelewy bankowe, które umożliwiają szybki obieg pieniądza między podmiotami usytuowanymi w łańcuchu dostaw. Zapłata nie stanowi jednakże głównej korzyści z prowadzonej działalności przestępczej, lecz ma nią być oczekiwany zwrot podatku, który później obiektywnie następuje (wówczas mamy do czynienia z dokonaniem oszustwem) lub zostaje wstrzymany (wtedy *iter deliti* zatrzymuje się na etapie usiłowania popełnienia przestępstwa). Realna zapłata za towar będący przedmiotem obrotu, podobnie zresztą jak wydłużenie łańcucha dostaw, jest niezbędną do uwiarygodnienia obrotu, ukrycia jego pozorności czy braku ekonomicznego uzasadnienia dla dokonywanych transakcji.

W scharakteryzowanej na wstępie praktyce organów procesowych w wielu przypadkach właśnie owe powtarzające się przepływy kapitałowe uznawane są za czynności utrudniające lub uniemożliwiające stwierdzenie przestępczego pochodzenia środków w rozumieniu art. 299 § 1 k.k.,

---

<sup>8</sup> W. Kotowski, *Karuzele...*, s. 20–21.

co na poziomie opisu czynu ujmowane jest chociażby za pomocą następującej formuły:

X wykorzystał rachunki bankowe, a następnie przekazywał i przenosił posiadanie oraz własność środków płatniczych **pocho**dzących z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego, polegającego na uszczupleniu zobowiązań podatkowych, przez wystawianie nierzetelnych i poświadczających nieprawdę faktur dokumentujących obrót towarem w ramach obrotu wewnątrzspółnotowego bez zapłaty należnego podatku VAT, co umożliwiło stworzenie pozorów prowadzenia działalności gospodarczej oraz zwrócenie się do US o zwrot podatku VAT w ten sposób, że z rachunków bankowych pod pozorem dokonywania płatności w obrocie gospodarczym, dokonał przelewu środków pieniężnych tytułem zapłaty za nierzetelne faktury VAT na rachunki bankowe tytułem zapłaty za wystawione faktury VAT poświadczające nieprawdę co do zaistniałych zdarzeń gospodarczych, a następnie na powyższe rachunki bankowe przyjął i polecił przyjąć środki pieniężne tytułem zapłaty za nierzetelne faktury VAT z rachunków bankowych, które to środki pochodziły z korzyści związanych z popełnieniem wyżej opisanych czynów zabronionych, które to działania mogły udaremnić lub uszczuplić stwierdzenie przestępnego pochodzenia, wykrycie oraz zajęcie środków płatniczych podlegających obrotowi na wskazanych rachunkach bankowych<sup>9</sup>.

W przytoczonym fragmencie wyraźnie uwidocznił się mechanizm polegający na tym, że to, co stanowi korzyść finansową (zysk, marżę) z faktycznego lub tylko „fakturowego” obrotu karuzelowego, jest jednocześnie traktowane jako konieczny warunek dla dalszego prowadzenia działalności, która finansowana jest właśnie z uzyskanych z „przestępstwa” korzyści. Innymi słowy, środki płatnicze pochodzące z korzyści związanych z popełnianiem przestępstw czy przestępstw skarbowych w obrocie towarowym są przyjmowane, a następnie przekazywane na dalszy zakup towarów. Fikcyjny obrót towarowy jest w ten sposób finansowany w całości (lub w znacznej części) ze środków uzyskanych z poprzednich dokonywanych bezprawnie transakcji.

Ten *modus operandi* można z łatwością zgeneralizować poprzez wskazanie na jego cechy charakterystyczne, spośród których wymienić należy bez wątpienia wielopodmiotowość. Aby obrót mógł przynajmniej pozornie sprawiać wrażenie rzeczywistego, niezbędny jest udział co najmniej trzech podmiotów, przy czym im bardziej rozbudowany zostanie

---

<sup>9</sup> Przykładowo tego rodzaju opis czynu zabronionego został przywołany w wyroku SN z 5 marca 2015 r., III KK 407/14, oraz w wyroku SA w Rzeszowie z 13 grudnia 2018 r., II Aka 70/18, niepubl.

łańcuch dostaw, tym liczniejsze staje się grono osób współuczestniczących – choć niekoniecznie świadomie – w tym procederze. Wielość podmiotów współdziałających jest szczególnie widoczna przy wykorzystaniu w obrocie karuzelowym tzw. transakcji łańcuchowych (art. 7 ust. 8 ustawy o VAT)<sup>10</sup>, w przypadku których kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, jednak uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Przy tego rodzaju transakcjach wielość podmiotów „pośredniczących” często przewyższa liczbę, która zwykle występuje w rzeczywistym obrocie. Wydłużenie łańcucha dostaw ma wszak na celu zamaskowanie zamkniętego obiegu towaru i jego karuzelowego charakteru.

Innymi cechami charakterystycznymi są wielość transakcji (w wielu przypadkach znacząco przewyższająca częstotliwość transakcji występującej w rzeczywistym obrocie) oraz krótkie odstępy czasu między nimi, przy czym truizmem jest twierdzenie, że na każdą z takich transakcji składa się kilka pojedynczych zachowań (m.in. wystawienie faktury, dokonanie płatności, a w przypadku rzeczywistego obiegu towaru – także wydanie oraz przyjęcie towaru), a zatem w pozaprawnym rozumieniu tego słowa są to różne zachowania (różne czyny). Całokształt obrotu jest jednak podporządkowany wspólnemu celowi (transakcje są z góry zaplanowane przynajmniej w odniesieniu do podziału ról między uczestnikami oraz mechanizmów rządzących obrotem towaru i pieniądza). Ostatnią istotną modalnością jest obieg pieniądza, w ramach którego środki z działalności bieżącej są przeznaczane na zakup towarów będących przedmiotem dalszego obrotu.

### **3. Czyn ciągły jako konstrukcja implikująca jednoczynowość zbiegu**

Tak zrekonstruowany mechanizm również ze względów pragmatycznych (by wspomnieć tylko o wyjątkowej trudności z syntetycznym ujęciem w opisie inkryminowanych zachowań kilkuset, a niejednokrotnie kilku tysięcy transakcji) jednoznacznie skłania do odwołania się do któregoś z przyjmowanych w prawie karnym mechanizmów redukcyjnych, przy czym po uwzględnieniu wspólnego dla całej działalności celu, wielości

---

<sup>10</sup> Ustawa z dn. 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535.

zachowań oraz stosunkowo niewielkiej rozpiętości czasowej pomiędzy poszczególnymi zachowaniami, ustawowa konstrukcja czynu ciągłego jawi się – przynajmniej *prima facie* – jako najbardziej adekwatny punkt odniesienia.

Konsekwencje przyjęcia jednego czynu ciągłego obejmującego wszystkie opisane wyżej zachowania wydają się przy tym najzupełniej oczywiste, jako że: „w razie powiązania instytucji ciągłości z płaszczyzną podstawy (obiektu) prawnokarnego wartościowania, konstrukcja ciągłości (...) skutkować będzie stworzeniem złożonej z dwóch lub więcej czynów (zachowań) spiętych klamrą ciągłości jednej i niepodzielnej podstawy prawnokarnej oceny (złożonego zdarzenia historycznego, zdarzenia faktycznego, czynu ciągłego)”<sup>11</sup>. Ta niepodzielna podstawa oceny stanowi wówczas jeden czyn (ten sam czyn) w rozumieniu art. 11 § 1 k.k. (art. 6 § 1 k.k.s.) wbrew kryterium ontologicznemu, które wskazywałoby na wielość zachowań, a tym samym wielość czynów, co potencjalnie pozwalałoby na przyjęcie więcej niż jednego przestępstwa<sup>12</sup>.

U progu ubiegłego stulecia E. Krzymuski, opisując różnice pomiędzy przestępstwem złożonym a przestępstwem ciągłym, wskazywał, że o ile do istoty tego pierwszego należy podjęcie dwóch lub więcej różnorodnych (różnorodzajowych) zachowań, które decyzyjną ustawodawcy stanowią jedno przestępstwo z uwagi na „tożsamość postanowienia i jedności zbiorowego zamiaru” przy odmiennie ukształtowanej – w zależności od zachowania – postaci zamiaru, o tyle pod pojęciem przestępstwa ciągłego „pojmujemy przypadek spełnienia przez jedną osobę kilku jednorodnych działań, które – lubo każde z nich, osobno wzięte, stanowiłoby samodzielne przestępstwo tego samego rodzaju, – mają w swoim połączeniu, wytwarzać z woli ustawodawcy jedno tylko przestępstwo, a to z powodu, że sprawca je spełnił w urzeczywistnieniu jednego tylko zamiaru przestępnego”<sup>13</sup>.

Reminiscencji tego właśnie spojrzenia można się doszukiwać w nakreślonej wyżej praktyce, w zakresie, w jakim za dwa odrębne czyny ciągłe uznaje się przestępstwo bazowe (oszustwo) oraz tzw. pranie brudnych pieniędzy. W żadnej z przywołanych spraw nie kwestionowano zasadniczych przedmiotowych przesłanek ciągłości w postaci wielości zachowań

<sup>11</sup> Zob. P. Kardas, *Pozorny...*, s. 885.

<sup>12</sup> Zob. P. Kardas, *Okoliczności...*, s. 7.

<sup>13</sup> E. Krzymuski, *Wykład...*, s. 414–415.

podjętych w krótkich odstępach czasu, a mimo to przyjęto, że inkryminowane zachowania podejmowano w warunkach dwóch różnych czynów ciągłych, a nie jednego czynu ciągłego. Jakie inne racje miałyby przemawiać za przyjęciem dwóch odmiennych czynów ciągłych zamiast jednego złożonego czynu ciągłego, jeżeli nie różnorodność zbiegu (*ungleichartige Konkurrenz*), a w szczególności odmiennie ukształtowana strona podmiotowa czynów zabronionych, których znamiona zrealizowano, którą to sytuację w nawiązaniu do siatki pojęciowej, jaką posługiwał się E. Krzymuski, opisać można jako kilka uzupełniających się zamiarów, mimo jednego tylko postanowienia przestępnego<sup>14</sup>.

W przedstawionych wyżej sprawach przyjmowano *implicite*, że te same zachowania podjęto z dwoma odmiennymi, choć powziętymi z góry zamiarami. Pobrzmiewa w tym rozumowaniu mocne przesvědczenie, że przyjęcie „z góry powziętego zamiaru”, o którym mowa w art. 12 § 1 k.k.<sup>15</sup>, wymaga tożsamości i jednolitości zamiaru przestępnego, gdyż to właśnie z uwagi na odmiennie ujętą postać strony podmiotowej (co miałoby przeczyć istnieniu z góry powziętego zamiaru) odrzuca się możliwość przyjęcia jednego czynu ciągłego<sup>16</sup>. Nader klarownie wyraził owo przesvědczenie Sąd Apelacyjny w Rzeszowie w wyroku z 13 grudnia 2018 r., wskazując:

Pomimo, iż w realiach niniejszej sprawy zachowanie oskarżonych stanowiło swoiste continuum, stwierdzić należy, iż cezurą pozwalającą na przypisanie im przestępstwa bazowego i prania pieniędzy, jako dwóch oddzielnych czynów, była strona podmiotowa, która zasadniczo odmiennie przedstawiała się w wypadku pomocnictwa do oszustwa (zamiar udzielenia pomocy we wprowadzeniu w błąd działania w celu osiągnięcia korzyści majątkowej) i prania pieniędzy (zamiar udaremnienia lub utrudnienia stwierdzenia przestępnego pochodzenia środków majątkowych).

Zauważyć jednak należy, że takie ujęcie pomija jedną z podstawowych różnic pomiędzy dawną konstrukcją przestępstwa ciągłego obo-

<sup>14</sup> E. Krzymuski, *Wykład...*, s. 414.

<sup>15</sup> Z uwagi na ograniczone ramy niniejszego opracowania pomijam modalności związane z konstrukcją czynu ciągłego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, z tym jednak zastrzeżeniem, że w zakresie, w jakim na czyn ciągły na gruncie Kodeksu karnego skarbowego miałyby się składać zachowania podjęte w wykonaniu tego samego zamiaru (nie zaś z wykorzystaniem takiej samej sposobności), wydaje się przedstawione wyżej uwagi zachowują swoją aktualność także w odniesieniu do przestępstw skarbowych i rozwiązywania kwestii zbiegów na gruncie tego kodeksu.

<sup>16</sup> Zob. wyrok SA w Rzeszowie z 13 grudnia 2018 r., II AKa 70/18, niepubl.



wiązującą na gruncie kodeksów karnych z 1932 i 1969 roku (a także unormowaniem, do którego w cytowanej pracy odwoływał się E. Krzymuski), a aktualnym kształtem art. 12 § 1 k.k., tj. odrzucenie na gruncie obowiązującej regulacji warunku w postaci jednorodzaowości lub tożsamości sposobu podjęcia wszystkich zachowań. W swoim obecnym brzmieniu Kodeks karny nie przewiduje wymogu, aby poszczególne zachowania, które stanowią podstawę czynu ciągłego, wyczerpywały znamiona tego samego czynu zabronionego, ani nawet by stanowiły naruszenie tej samej normy sankcjonowanej<sup>17</sup>. Z tego zaś można wywieść, że: „każde z zachowań składających się na czyn ciągły może stanowić przekroczenie innej normy sankcjonowanej oraz wypełniać znamiona innego typu czynu zabronionego”<sup>18</sup>. Innymi słowy *de lege lata* czyn ciągły może być złożony z zachowań, które oceniane samodzielnie byłyby prawnie irrelewantne albo stanowiły realizację tego samego czynu zabronionego lub różnych czynów zabronionych<sup>19</sup>.

Jeśli tak rzeczywiście jest, a co za tym idzie, czyn ciągły może mieć zarówno jednorodzaowy, jak i różnorodzaowy charakter, to także ów zamiar, o którym mowa w art. 12 k.k., może mieć charakter złożony (np. zawierać w sobie równoległe takie elementy, jak cel osiągnięcia korzyści majątkowej, ale i zamiar odniesiony do podejmowania czynności uniemożliwiających lub znacznie utrudniających stwierdzenie przestępczego pochodzenia środków). Na gruncie art. 12 § 1 k.k. istotne jest bowiem jedynie to, by ów zamiar (choćby bardzo rozbudowany z uwagi na jego odniesienie do zróżnicowanych zachowań) mógł być określony jako powzięty „z góry”.

Wedle dominującego poglądu z taką sytuacją mamy zaś do czynienia, jeżeli zamiar sprawcy istnieje: „w kształcie obejmującym wszystkie zachowania składające się na czyn ciągły albo przed przystąpieniem do działania, albo co najmniej w chwili podjęcia pierwszego zachowania

<sup>17</sup> Odmiennie jednak A. Marek, *Kodeks...*, komentarz do art. 12, tezy 6–7; A. Marek, J. Lachowski, *Niektóre...*, s. 12–13; J. Lachowski, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 12, teza 4; S. Żółtek, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 12, teza 18; Ł. Pohl, w: *Kodeks...*, komentarz do art. 12, teza 10. Trzeba jednocześnie podkreślić, że wyraźne wprowadzenie wymogu jednorodzaowości zachowań do art. 12 k.k. jest postulowane w literaturze przedmiotu, jak również ma głębokie zakorzenienie w wykładni historycznej. Jednak w mojej ocenie obecne brzmienie art. 12 k.k. nie daje wystarczających podstaw do sformułowania tego wymogu.

<sup>18</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Czyn...*, s. 54.

<sup>19</sup> Zob. P. Kardas, *Okoliczności...*, s. 16.

składającego się na ciąg<sup>20</sup>. Co przy tym warto wyeksponować, zamiar ten nie tylko nie musi być jednolity, ale też – choć powinien się on odnosić do wszystkich zachowań spiętych klamrą ciągłości – wystarczające jest, by były one zindywidualizowane w ogólnym zarysie<sup>21</sup>.

#### 4. Przepięstwa karuzelowe jako jeden czyn ciągły

To ostatnie spostrzeżenie zyskuje na znaczeniu, gdy powyższe uwagi odniesie się do opisanych powyżej mechanizmów karuzel vatowskich w zakresie dopełniających się obrotu towarowego oraz obrotu pieniężnego, jako że w praktyce raczej trudno sobie wyobrazić sytuację, w której już od samego początku uczestnicy karuzeli określiliby z góry liczbę transakcji. To, co jednak z całą pewnością wskazuje na zindywidualizowanie poszczególnych zachowań w ramach działalności tego rodzaju, to niezbędne do „utworzenia” każdej karuzeli VAT określenie sposobu obiegu towaru i obiegu pieniądza, podmiotów w nim uczestniczących, nakreślenie kategorii zachowań podejmowanych przez każdego z uczestników (np. wystawianie faktur i rachunków, przyjmowanie faktur, dokonywanie płatności gotówkowych lub wpłat na rachunki bankowe, odbiór towaru, składanie zamówień). Wszystko to musi zostać ustalone najpóźniej przed tym, jak dokonana zostanie pierwsza transakcja (czyli bez wątplenia przed podjęciem pierwszego zachowania).

Warto w tym miejscu przywołać słowa J. Giezka, który wskazywał, że:

Dla integrowania aktywności sprawcy trudno bowiem znaleźć dobre uzasadnienie, jeśli do dalszych rozważań nie włączymy elementów charakteryzujących stan jego świadomości oraz towarzyszące mu procesy wolicjonalne, o ile oczywiście gotowi bylibyśmy zgodzić się z założeniem, że o tożsamości czynu nie może być mowy, jeśli nie pojawi się jakaś okoliczność sytuowana w głowie samego sprawcy, racjonalizująca powiązanie jego aktywności w jedną całość<sup>22</sup>.

W mojej ocenie można się wręcz pokusić o dalsze rozwinięcie tego stwierdzenia, gdyż właśnie w przypadku przepięczości karuzelowej trudno mi sobie wyobrazić niedokonanie swoistej integracji inkryminowanych zachowań w jeden czyn w ramach konstrukcji czynu ciągłego.

<sup>20</sup> Zob. M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Czyn...*, s. 41; postanowienie SN z 9 marca 2006 r., V KK 271/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 50.

<sup>21</sup> Postanowienie SN z 9 marca 2006 r., V KK 271/05; postanowienie SN z 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99.

<sup>22</sup> J. Giezek, *Tożsamość...*, s. 119.

To bowiem szczególny przypadek, w którym o każdym z rodzajowo opisanych powyżej zachowań można powiedzieć nie tylko, że jest podjęte ze z góry powziętym zamiarem, lecz że jest niezbędne do realizacji tego zamiaru i do powodzenia przedsięwzięcia przestępnego.

Jak wspomniano powyżej, zasadniczo w przypadku łańcuchów transakcji w ramach karuzel vatowskich nie budzi większych wątpliwości zachowanie krótkich odstępów czasu między poszczególnymi ogniwami ewentualnego czynu ciągłego. Co więcej, można mówić o niemal pełnej zwartości czasowej aspektów związanych z daną transakcją. Mam tutaj na myśli fakt, że w rzeczywistości pozaprawnej pewną całość stanowi sekwencja zachowań dotyczących jednej transakcji, zapoczątkowana złożeniem zamówienia, po którym następuje wystawienie faktury *pro forma* lub faktury VAT (które w przypadku symulowanego obrotu właściwie nigdy nie odzwierciedlają faktycznych zdarzeń), przyjęcie do dokumentacji podmiotu gospodarczego poświadczających nieprawdę rachunków, faktur czy dokumentów WZ lub CMR, dalej dokonanie zapłaty za towar i – przy założeniu, że towar realnie krążył między poszczególnymi podmiotami – jego dostarczenie.

Zamówienie towaru i zapłata za ów towar (zarówno w rzeczywistym, jak i symulowanym obrocie) stanowią awers i rewers tej samej monety, przez co również i w tej perspektywie (całkowicie pozaprawnej) są one ze sobą nierozzerwalnie związane. Natomiast tym, co wyróżnia karuzele vatowskie, jest założona z góry wielość transakcji (co z kolei ma przełożenie na wielość zachowań) dokonywanych w krótkich odstępach czasu; jako jedną z cech charakteryzujących obrót karuzelowy wskazuje się zresztą niejednokrotnie taką liczbę transakcji w krótkim okresie, która w normalnym obrocie raczej nie mogłaby wystąpić.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 11 października 2018 roku:

W oszustwie „karuzelowym” chodzi o legalizowanie szybkiego przepływu dużych ilości towarów w następujących po sobie transakcjach o znacznej wartości, w celu umożliwienia wykazania na fakturach wysokich kwot podatku, finalnie na fakturze, którą otrzymuje broker dokonujący WDT, występujący o zwrot podatku i przekazujący go w ramach płatności poszczególnym wcześniejszym ogniwom łańcucha, do «znikającego podatnika», który podatku tego nie płaci Skarbowi Państwa<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Zob. wyrok NSA z 11 października 2018 r., I FSK 1865/16.

Ze wszech miar wpisuje się to w elementy konstrukcyjne czynu ciągłego (zwłaszcza jeśli wziąć pod uwagę, że ani art. 12 § 1 k.k., ani art. 6 § 2 k.k.s. nie ograniczają maksymalnej liczby zachowań składających się na dany ciąg).

Ów czyn ciągły składa się z wielu różnorodnych zachowań, które jednak stosunkowo łatwo podzielić można na kategorie: złożenie zamówienia u sprzedawcy, przyjęcie poświadczającej nieprawdę faktury VAT, włączenie faktury do dokumentacji jako dokumentu stanowiącego podstawę do obliczenia wysokości podatku naliczonego, zapłata ceny wskazanej na przyjętej fakturze – jako zachowania związane z nabywaniem towaru. Dalej zachowania związane z odsprzedażą tego towaru, obejmujące m.in. wystawienie faktury ze stawką 0% w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz przyjęcie zapłaty od kolejnego nabywcy towaru. Wreszcie zachowania nakierowane wprost na uzyskanie korzyści podatkowej, tj. złożenie deklaracji VAT-7 zawierającej nieodzwierciedlające rzeczywistego obrotu wartości podatku naliczonego oraz należnego i wystąpienie o zwrot nadpłaty podatku naliczonego nad należnym.

Na marginesie warto zwrócić uwagę na pewną niekonsekwencję w zakresie praktyki „rozbitcia” inkryminowanych zachowań na odrębne czyny stanowiące niezależne od siebie dwa czyny ciągle realizujące znamiona odpowiednio przestępstwa bazowego i prania brudnych pieniędzy. Gdyby nawet hipotetycznie uznać różnorodność czynów zabronionych, których znamiona wypełniono zachowaniami podjętymi w krótkich odstępach czasu i w wykonaniu powziętego z góry, lecz niejednolitego (jako że odniesionego do realizacji znamion różnych typów) zamiaru – to należałoby konsekwentnie przyjąć co najmniej jeden dodatkowy czyn ciągły, obejmujący towarzyszące działalności karuzelowej przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów.

Tego się już jednak w orzecznictwie nie przyjmuje, kwalifikując przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów kumulatywnie z oszustwem lub praniem brudnych pieniędzy, przy czym chyba najbardziej interesujące są nieodosobnione przypadki, kiedy to część zachowań stanowiących zarazem atak na wiarygodność dokumentów zostaje ujęta w ramy „oszustwa” jako czynu ciągłego (np. wystawienie faktury poświadczającej nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej

lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym), inne zaś traktowane są jako czyn ciągły „prania brudnych pieniędzy” (jak choćby użycie takiej faktury polegające na jej przyjęciu do dokumentacji księgowej i uwiarygodnienie w ten sposób rzeczywistego obrotu). Przykład ten w mojej ocenie najlepiej ilustruje, jak sztuczne i wewnętrznie sprzeczne jest tego rodzaju konwencjonalne przyjęcie wielości czynów ciągłych.

## 5. Podsumowanie

Podsumowując powyższe, warto wyeksponować, że zakwalifikowanie naszkicowanych wyżej zachowań w obrocie karuzelowym jako jednego kwalifikowanego kumulatywnie czynu ciągłego trudno zakwestionować przez pryzmat znanych i powszechnie przyjętych rozumowań prawnych. Zarazem trudno nie powtórzyć za W. Wolterem, że: „trudność leży jednak nie po stronie zbiegu przepisów, ale po stronie przestępstwa ciągłego, które uprzywilejowuje sprawcę chyba nie zawsze słusznie”<sup>24</sup>, gdyż w istocie redukcja wszystkich zachowań podejmowanych w ramach karuzeli vatowskiej do jednego czynu zabronionego stanowi szczególnie doniosłą i wyjątkową w swej skali konsekwencję praktycznej aplikacji konstrukcji czynu ciągłego.

Z tego też względu może wywoływać pewne zastrzeżenia natury aksjologicznej i kryminalno-politycznej, które jednak nie zmieniają samej istoty czynu ciągłego i jego obligatoryjnego charakteru. Mając to na uwadze, skonstatować należy, że nie jest rolą organu procesowego sanacja ewentualnej nieadekwatności konstrukcji czynu ciągłego w sposób prowadzący się do sztucznego wyodrębniania więcej niż jednego czynu ciągłego wyraźnie *contra legem*, a więc z pominięciem, że wyczerpana została przesłanka „z góry powziętego zamiaru”. Ta praktyka nie tylko narusza literalne brzmienie art. 12 k.k., ale jednocześnie wprowadza do sposobu rozstrzygania kwestii jedności/wielości czynów niepotrzebny i niebezpieczny zarazem element arbitralności (o jedności lub wielości czynów decyduje bowiem wbrew treści przepisu organ procesowy podporządkowujący rozstrzygnięcie własnym zapatrywaniom kryminalno-politycznym). Wypracowane w literaturze kryteria przyjmowania jed-

---

<sup>24</sup> W. Wolter, *Kumulatywny...*, s. 74.

ności czynu<sup>25</sup> i tak są już w wielu obszarach niejednoznaczne i nieostre<sup>26</sup>, wywołujące praktyczne wątpliwości. Dlaczego więc wprowadzać dodatkową niepewność tam, gdzie akurat granice jednoczynowości ujęte są stosunkowo klarownie (z góry powzięty zamiar)?

Wreszcie, znów nawiązując do W. Woltera, warto zwrócić uwagę na to, że wskazywał on, iż trudno zaakceptować ujęcie, w którym: „ciągłość prowadziła do połączeń poprzez częściowe pokrywania się”<sup>27</sup> poszczególnych zachowań sprawczych, poszukując swoistego remedium w „rozerwaniu” związku między poszczególnymi fragmentami czynu zabronionego jako złu mniejszym aniżeli wiązanie poszczególnych samodzielnych czynów kłamrą ciągłości. Rzecz jednak w tym, że taki zabieg w przypadku karuzel vatowskich raczej nie może się powieść, gdyż poszczególne zachowania – choć różnorodnjowe – są ze sobą nierozzerwalnie związane. Nie jest to zatem tylko kwestia pokrywania się ze sobą zachowań, a ich podporządkowania jednemu wspólnemu celowi związanemu z uzyskaniem korzyści podatkowych. Wszystkie te zachowania stanowią część jednego przedsięwzięcia przestępnego.

Na marginesie zauważyć należy, że gdyby wziąć pod uwagę ustawowe zagrożenia typów czynów zabronionych, które składałyby się na podstawę kwalifikacji prawnej czynu ciągłego odpowiadającego naturze oraz konstrukcji typowego przestępstwa karuzelowego, to akurat trudno mówić o tym, by ujęcie inkryminowanych zachowań w jeden czyn ciągły implikowało nieadekwatność sankcji, która może zostać wymierzona<sup>28</sup>. Składają się wszak na nią typy o niezwykle wysokich górnych granicach ustawowego zagrożenia, co pozwala stwierdzić, że podstawa wymiaru kary wywiedziona tylko z przepisu przewidującego najsurowszą karalność i tak pozwalałaby na zastosowanie właściwej reakcji karnej. Tym bardziej zatem wszelkie zabiegi mające pozwolić na wymierzenie *in casu* kary łącznej poprzez rozbitcie podstawy faktycznej

---

<sup>25</sup> Zob. M. Tarnawski, *Zagadnienia...*; W. Wolter, *Kumulatywny...*, s. 64–69; J. Giezek, *Zbieg...*, s. 92–95; T. Bojarski, *Kilka...*, s. 82–83; J. Giezek, *Tożsamość...*, s. 107–127.

<sup>26</sup> J. Giezek, *Zbieg...*, s. 98.

<sup>27</sup> W. Wolter, *Kumulatywny...*, s. 74.

<sup>28</sup> Tak w aktualnym brzmieniu, jak i przy uwzględnieniu zmian wprowadzonych Ustawą z dn. 13 czerwca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, uchwalonej przez Sejm VIII kadencji na posiedzeniu w dniu 13 czerwca 2019 r., którą Prezydent RP na podstawie art. 122 ust. 3 Konstytucji skierował do Trybunału Konstytucyjnego w trybie prewencyjnej kontroli konstytucyjności.

przypisania na różne czyny stanowią nie tylko naruszenie art. 12 § 1 k.k., ale również pozbawione są pragmatycznego i kryminalno-politycznego uzasadnienia.

## Summary

This paper discusses the influence of a continuous act, as described in Article 12 § 1 of the Polish Criminal Code, on the carousel frauds. The primary claim is all the behavior constituting a carousel fraud should be treated as one, complex, multifaceted continuous act. In particular, fraud and money laundering (consisting of providing money for the purchase of goods by the subjects participating in the carousel fraud) need to be considered as one continuous act, not two as it is done in the case-law.

## Keywords

carousel fraud, continuous act, the concurrence of legal provisions, money laundering, fraud

## Bibliography

- Bojarski T., *Kilka uwag w kwestii zbiegu przestępstw i zbiegu przepisów*, w: *Hominum causa omne ius constitutum est. Księga jubileuszowa ku czci Profesor Alicji Grześkowiak*, red. A. Dębiński, M. Gałązka, R. Hałas, K. Wiak, Lublin 2006.
- Ćwiąkański Z., w: *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Część II. Komentarz do art. 212–277d*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2017.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Czyn ciągły i ciąg przestępstw. Komentarz do art. 12 i 91 Kodeksu karnego*, Kraków 1999.
- Giezek J., *Tożsamość czynu jako podstawa różnicowania mechanizmów redukujących odpowiedzialność karną*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2017, t. XLIII.
- Giezek J., *Zbieg przepisów a konstrukcja przestępstwa ciągłego*, w: *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, red. J. Majewski, Toruń 2006.
- Gruszecka D., w: *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2014.
- Herzog A., w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. R. Stefański, Warszawa 2019.
- Kardas P., *Okoliczności wyłączające przestępczość lub karalność zachowania a konstrukcja czynu ciągłego*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 1.
- Kardas P., *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k. (uwagi na marginesie wyroku SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/08, BPK 2008, Nr 9, poz. 1.2.2.)*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12.
- Kardas P., *Pozorny i pomijalny zbieg przestępstw oraz ciągłość popełnienia przestępstwa*, w: *System Prawa Karnego, Tom 4, Nauka o przestępstwie. Wyłączenie i ograniczenie odpowiedzialności karnej*, red. L. Paprzycki, Warszawa 2013.

- Kardas P., *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, w: *Zbieg przepisów i zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, red. J. Majewski, Toruń 2006.
- Kotowski W., *Karuzele podatkowe*, w: *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017.
- Krzymuski E., *Wykład prawa karnego ze stanowiska nauki i prawa austriackiego. Tom I*, Kraków 1901.
- Lachowski J., w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek, Warszawa 2018.
- Marek A., *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Marek A., Lachowski J., *Niektóre problemy wynikające z „jednoczynowości” przestępstwa ciągłego*, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 11–12.
- Michalska-Warias A., w: *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Komentarz do artykułów 222–316*, red. M. Królikowski, Warszawa 2017.
- Mozgawa M., w: *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2017.
- Mozgawa M., *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 6.
- Oczkowski T., *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004.
- Pohl Ł., w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. R. Stefański, Warszawa 2019.
- Tarnawski M., *Zagadnienia jedności i wielości przestępstw*, Poznań 1977.
- Wiak K., w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. A. Grzeškowiak, K. Wiak, Warszawa 2019.
- Wolter W., *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy*, Warszawa 1960.
- Żółtek S., w: *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz do artykułów 1–116*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2017.