



**Instytut Wymiaru Sprawiedliwości**

**Przestępstwa związane ze zorganizowanymi  
wyłudzeniami podatku od towarów i usług (VAT)  
w praktyce sądowej**

**dr Konrad Buczkowski, Joanna Klimczak,  
dr Paweł Ostaszewski, Paweł Bachmat**

**Analizy wymiaru sprawiedliwości**

Warszawa 2024



# Spis treści

<b>Wstęp</b>	<b>5</b>
<b>1. Prawnokarna regulacja zwalczania przestępstw VAT-owskich. Przebieg procesu legislacyjnego</b>	<b>7</b>
<b>2. Analiza dogmatyczna</b>	<b>15</b>
2.1. Przestępstwo fałszerstwa materialnego faktur	15
2.1.1. Przedmiot ochrony	15
2.1.2. Podmiot czynu zabronionego	16
2.1.3. Strona podmiotowa	16
2.1.4. Podrabianie lub przerabianie faktury lub użycie takiej faktury jako autentycznej (art. 270a § 1 k.k.)	17
2.1.5. Typy zmodyfikowane	23
2.1.6. Sankcje	25
2.1.7. Zbieg przepisów ustawy i tryb ścigania	27
2.2. Przestępstwo fałszerstwa intelektualnego faktur	27
2.2.1. Przedmiot ochrony	28
2.2.2. Podmiot czynu zabronionego	28
2.2.3. Strona podmiotowa	29
2.2.4. Typ podstawowy z art. 271a § 1 k.k.	29
2.2.5. Typy zmodyfikowane	32
2.2.6. Sankcje	33
2.2.7. Zbieg przepisów ustawy i tryb ścigania	34
<b>3. Obraz statystyczny nowych instrumentów polityki karnej</b>	<b>37</b>
<b>4. Metodologia przeprowadzonego badania aktowego i charakterystyka zbadanej próby</b>	<b>45</b>
<b>5. Opis wyników badania aktowego: charakterystyka sprawców i działań państwa wobec nich</b>	<b>51</b>
<b>6. Opis wyników badania aktowego: rodzaje spraw i czynów</b>	<b>61</b>
<b>Podsumowanie</b>	<b>75</b>
<b>Bibliografia</b>	<b>77</b>



## Wstęp

Problematyka zwalczania nadużyć związanych z wyłudzeniami podatku od towarów i usług (VAT) w polskim systemie prawnym jest obecna od wprowadzenia tego rodzaju podatku do obrotu gospodarczego w 1993 r.<sup>1</sup> Jednak pierwsze przepisy karne dotyczące ścigania tego rodzaju czynów pojawiły się dopiero w 1997 r., gdy do Ustawy Karnej Skarbowej wprowadzono przepisy odwołujące się wprost do zachowań naruszających obowiązki określone w ustawie o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>. Kolejne rozszerzenie sankcji karnych nastąpiło w Kodeksie karnym skarbowym z 10 września 1999 r.<sup>3</sup> Jednak w ocenie ustawodawcy nadal nie spełniały one oczekiwań co do faktycznego zwalczania przestępstw VAT-owskich. Problemem, na który zwracano uwagę, była konieczność ustalenia i wykazania uszczuplenia należności podatkowej, co sprawiało, że ściganie tych czynów było nieefektywne, a orzekane kary nie zapewniały skutecznej walki z tego rodzaju przestępczością. Istniejące niezależnie od sankcji karnych środki o charakterze administracyjnym w zakresie zwalczania nadużyć w podatku od towarów i usług również okazały się niewystarczające. Dlatego też powstała koncepcja zmiany tego stanu rzeczy poprzez wprowadzenie – oderwanych od konieczności wykazywania związku pomiędzy czynem a uszczupleniem podatkowym – przepisów karnych, które penalizowałyby już samo wystawienie nierzetelnego dokumentu w postaci faktury (fałsz materialny) albo faktur poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publiczno-prawnej (fałsz intelektualny). Jej realizacja nastąpiła poprzez przyjęcie 10 lutego 2017 r.

---

<sup>1</sup> Wraz z uchwaleniem ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 11, poz. 50) zastąpionej przez obecnie obowiązującą ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1570).

<sup>2</sup> Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej z dnia 21 listopada 1996 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 640) wprowadziła do Ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. (tj. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.) zmianę treści art. 102 oraz dodała nowy art. 104a, w których wprowadzono odpowiedzialność osoby, która wbrew przepisom ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym lub ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie wystawia faktury albo rachunku za wykonane świadczenie, odmawia wydania faktury albo rachunku lub nie przechowuje kopii wystawionych faktur albo rachunków albo wydaje fakturę albo rachunek za świadczenie rzeczy lub usług zawierający dane niezgodne z rzeczywistością lub takiej faktury albo rachunku używa, a ponadto nie prowadzi ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących albo dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej lub nie wyda nabywcy dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży.

<sup>3</sup> tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 654.

ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw<sup>4</sup> dodających do rozdziału XXXIV – Przesłępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów – art. 270a, art. 271a oraz art. 277a – 277d.

W raporcie analizujemy przebieg procesu legislacyjnego wprowadzającego wskazane wyżej przestępstwa wraz ze wskazaniem motywów wprowadzenia nowych typów przestępstw przeciwko dokumentom do polskiego systemu prawa karnego oraz przeprowadzamy szczegółową analizę dogmatyczną ich treści. Następnie pokazujemy tło statystyczne w całym okresie obowiązywania tych nowych przepisów, tj. w latach 2017–2022, oraz dokonujemy – w oparciu o przeprowadzone badania spraw karnych – analizy funkcjonowania tych przepisów w praktyce, w tym w szczególności – czy spełniły one nadzieje pokładane wraz z ich wprowadzeniem w skutecznym zwalczaniu przestępstw wyłudzenia podatku od towarów i usług.

---

<sup>4</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 244.

# 1. Prawnokarna regulacja zwalczania przestępstw VAT-owskich.

## Przebieg procesu legislacyjnego

Koncepcja zmiany przepisów – głównie Kodeksu karnego – w zakresie zwalczania wyłudzeń podatku od towarów i usług (VAT) pojawiła się w związku z doniesieniami prasowymi i szacunkami specjalistów wskazujących, że tzw. luka w VAT, stanowiąca różnicę pomiędzy rzeczywistymi a oczekiwanymi wpływami z podatku od towarów i usług, wzrosła z 0,6% PKB w 2007 r. do 2,9% PKB w 2013 r., by w 2014 r. wykazać niewielki spadek – do 2,4% PKB. Szacowano, że obniżenie luki w VAT do wysokości z 2007 r. dałoby w 2015 r. dodatkowe 42,7 mld zł Skarbowi Państwa<sup>5</sup>. Ministerstwo Finansów oceniało, że w latach 2007–2015 Skarb Państwa stracił przez wyłudzenia VAT ok. 200–250 mld zł<sup>6</sup>. W 2015 r. Polska znajdowała się na szóstym miejscu (za Rumunią, Słowacją, Grecją, Litwą i Włochami) pod względem wysokości luki VAT obliczanej jako procent przychodów podatkowych<sup>7</sup>.

Nie należy się zatem dziwić, że uszczelnienie przepisów stało się jednym z priorytetów nowego (po wygranych w 2015 r. wyborach) rządu Prawa i Sprawiedliwości. Podjęto szereg działań o charakterze administracyjnym i podatkowym (np. rozszerzenie w 2015 r. stosowania odwrotnego obciążenia VAT o sprzęt elektroniczny i telefony komórkowe czy stałe poszerzanie branż objętych zasadą tzw. solidarnej odpowiedzialności za uiszczenie należnego podatku VAT, o ile nie został on zapłacony przez kontrahenta albo wprowadzenie z początkiem 2016 r. obowiązku stosowania Jednolitego Pliku Kontrolnego przekazywanego w określonej formie co miesiąc do organów skarbowych). Postanowiono dokonać również zmian w regulacjach prawa karnego i procesowego, wprowadzając nowe typy przestępstw związanych z wyłudzeniami podatku VAT.

Projekt ustawy o zmianie ustaw – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw przygotowany przez Ministerstwo Sprawiedliwości opublikowano na stronach Rządowego Centrum Legislacji<sup>8</sup> 29 lipca 2016 r. Ten krótki, bo zaledwie pięciostronicowy projekt, oprócz zmiany w przepisach ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>9</sup>, co uwzględniono w jego tytule,

<sup>5</sup> Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015, 25 września 2015, PWC (raport) [online] <https://www.pwc.pl/pl/pdf/luka-vat-pwc-wrzesien-2015.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>6</sup> Kulisy Spraw: karuzele VAT-owskie, Polskie Radio, 17.08.2017 [online] <https://polskieradio24.pl/130/5561/Artykul/1821346,kulisy-spraw-karuzele-vatowskie> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>7</sup> J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017. Przyczyny, środki, dalsze perspektywy*, Warszawa 2018, s. 13.

<sup>8</sup> Rządowe Centrum Legislacji [online] [www.rcl.gov.pl](http://www.rcl.gov.pl) [dostęp: 13.02.2024].

<sup>9</sup> tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1138.

przewidywał wprowadzenie zmian w: ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego<sup>10</sup>, ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>11</sup> (zastąpionej następnie przez ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>12</sup>), ustawie z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji<sup>13</sup>, ustawie z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej<sup>14</sup>, ustawie z dnia 24 sierpnia 2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych<sup>15</sup> oraz ustawie z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym<sup>16</sup>. Warto przy tym wskazać, że zmiany w przywołanych ustawach polegały na dodaniu do uprawnień wszystkich organów objętych przedmiotem tych aktów prawnych możliwości zarządzenia kontroli procesowej i utrwalania treści rozmów telefonicznych (zmiana treści art. 237 k.p.k.) oraz przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych w odniesieniu do przestępstw dodawanych do Kodeksu karnego na mocy projektowanej ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw.

Jako podstawowe motywy podjęcia prac nad zmianami w Kodeksie karnym wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy<sup>17</sup> to, że w wyniku działań sprawców wyłudzających podatek od towaru i usług (VAT) budżet państwa ponosi corocznie wielomiliardowe straty. Wskazano, że od 2014 do 2016 r. w sprawach dotyczących wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT co najmniej dużej wartości skazano 253 osoby, w tym tylko 31 na kary pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia ich wykonania. Natomiast w tym samym okresie, według danych Prokuratury Krajowej, prowadzono 360 postępowań przygotowawczych, których przedmiotem były wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT co najmniej dużej wartości w rozumieniu art. 53 § 15 kodeksu karnego skarbowego<sup>18</sup>, a w których kwota wyłudzonego podatku VAT wyniosła niemal 10 mld zł (około 2,2 mld euro według kursu z sierpnia 2023 r.). Ponadto – opierając się na danych Najwyższej Izby Kontroli – wskazano, że systematycznie wzrasta wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej czynności fikcyjnych. O ile w 2013 r. organy kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury VAT na kwotę niemal 20 mld zł, o tyle już w 2015 r. były to prawie 82 mld zł<sup>19</sup>.

<sup>10</sup> tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1375.

<sup>11</sup> tj. Dz.U. z 2016 r., poz. 720, uchylona na mocy art. 159 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948) z dniem 1 marca 2017 r.

<sup>12</sup> tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 615.

<sup>13</sup> tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 171.

<sup>14</sup> tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1080.

<sup>15</sup> tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1266.

<sup>16</sup> tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1900.

<sup>17</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejmowy nr 888 [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/o/EA8BC112272EA7CE-C125804200323EDD/%24File/888.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>18</sup> Art. 53 § 15 k.k.s. określa, że wielka wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza tysiącrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. z 2023, poz. 654).

<sup>19</sup> Uzasadnienie..., s. 2.



Jako najczęstsze sposoby dokonywania wyłudzeń VAT w zakresie podatku należnego oraz dotyczące podatku naliczonego i zwrotu podatku projektodawca wskazał m.in.:

1. wystawianie faktur przez podmiot rzeczywiście istniejący co do czynności, która w rzeczywistości miała miejsce, ale podatnikiem był inny podmiot,
2. wystawianie faktur z tytułu czynności, które w ogóle nie zaistniały,
3. wystawianie faktur przez podmiot całkowicie fikcyjny, który powstał tylko po to, aby wystawić te dokumenty,
4. dostawa towaru, który faktycznie nie opuszcza kraju, jest deklарowana jako dostawa wewnątrzspółnotowa towarów lub eksport (fikcyjny wywóz),
5. usługi są świadczone na terytorium kraju, lecz są fikcyjnie deklарowane jako wykonane poza terytorium kraju (fikcyjne miejsce świadczenia)<sup>20</sup>.

Dlatego też wskazano, że:

niezależnie od konieczności przeciwdziałania takim praktykom poprzez nowelizacje unormowań podatkowych i z zakresu postępowań administracyjnych oraz karno-skarbowych projektodawca uznaje również za niezbędne zwalczanie wyłudzenia podatku VAT przy użyciu instrumentów prawnych. Chodzi bowiem o to, by tego typu zachowania zmierzające do nielegalnego uzyskania środków finansowych kosztem budżetu państwa stały się nieopłacalne, a odpowiednio surowa sankcja karna miała walor odstraszący potencjalnych sprawców. (...) Zagrożenie tych czynów jedynie sankcjami wynikającymi z Kodeksu karnego skarbowego trudno uznać za wystarczające, szczególnie w sytuacji, gdy powodują one znaczne uszczuplenia dochodów budżetowych<sup>21</sup>.

Podkreślono ponadto, że z propozycjami wprowadzenia szerszej ochrony prawnokarnej w zakresie wyłudzeń związanych z podatkiem VAT występowali sami przedsiębiorcy (m.in. firmy związane z handlem paliwami płynnymi, wyrobami tytoniowymi czy spirytusowymi),

wskazując, że działalność taka nie tylko zaburza w sposób istotny konkurencję i zasady wolnego rynku, ale jest również swoistym zaproszeniem do przeniesienia działalności w całości do „czarnej strefy”. (...) Na celowość takich działań wskazywała również organizacja działająca w ramach struktury ONZ – Global Compact Network Poland<sup>22</sup>.

W zakresie szczegółowego uzasadnienia projektowanych zmian w Kodeksie karnym projektodawcy podnosili, że ich celem jest:

skoncentrowanie się na przeciwdziałaniu i zwalczaniu przestępczości polegającej na tworzeniu nieprawdziwych, nierzetelnych dokumentów, które dotyczą okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej. Sytuacja taka wprost prowadzi do wyłudzeń podatku VAT o bardzo rozległej dla finansów państwa skali<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 1.

<sup>21</sup> Ibidem, s. 1–2.

<sup>22</sup> Ibidem, s. 3.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 4.

Takie ujęcie przedmiotu karalności uznano za bardziej właściwe dla systemu prawa karnego powszechnego, gdyż karalność uszczupień należności publicznoprawnych następuje na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego. Wskazano, że konstruując przepisy prawnokarne, doprowadzi się do likwidacji najważniejszego instrumentu służącego wyłudzeniom podatku VAT, jakim jest nierzetelna faktura.

W Uzasadnieniu do projektu ustawy podkreślono, że:

zachowania związane z wyłudzeniami VAT były również uprzednio zagrożone sankcjami karnymi. Zarówno jednak zagrożenie przewidziane w systemie prawa karnego skarbowego, jak i ujęcie znamion tych czynów – ściśle związane z koniecznością ustalenia uszczuplenia należności – powodowało, że ściganie tych czynów oraz orzekane kary nie zapewniały skutecznej walki z tą przestępczością. Środki o charakterze administracyjno-prawnym nie mogą być uznane w tym zakresie za skuteczne, gdyż ich dolegliwość nie przystaje w żadnym stopniu do rozmiarów szkód ogólnospołecznych spowodowanych tymi zachowaniami. (...) Ze względu na rozmiar tej przestępczej działalności dotyka ona wprost społeczeństwa jako całości i każdego z jego członków z osobna. Budżet państwa w daleko mniejszym stopniu jest bowiem w stanie podołać potrzebom redystrybucyjnym<sup>24</sup>.

Dlatego też uznano, że zasadne jest wprowadzenie wysokiego zagrożenia karnego (kara do 15 lat i 25 lat pozbawienia wolności) czynów związanych z przestępstwami dotyczącymi należności wielkich wartości, które sytuują je wśród przestępstw zagrożonych najsurowszymi karami, jak zabójstwo (art. 148 § 1 i 2 k.k.) czy przestępstwa przeciwko pokojowi lub ludzkości albo fałszowanie pieniędzy (art. 310 § 1 k.k.).

W ocenie projektodawcy przyjęcie tak wysokich kar za tego rodzaju przestępstwa nie narusza określonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasady proporcjonalności, zgodnie z którą „ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”, gdyż skala, wysokość strat oraz ich wpływ na budżet państwa uzasadniają celowość ich zastosowania.

Podkreślono jednocześnie, że nowo projektowane przepisy wprowadzają gradację typów czynów zabronionych (podstawowy i kwalifikowany), których przyjęcie jest uzależnione od wysokości kwoty należności ogółem wykazanej na fakturze. Zastrzeżono jednak od razu, że przewidziano możliwość zastosowania wobec sprawcy przestępstwa fałszowania faktury przepisu statuującego typ uprzywilejowany – wypadek mniejszej wagi (art. 270a § 3 i art. 271a § 3 projektu zmiany k.k.), którego zastosowanie może nastąpić niezależnie od kwoty wyszczególnionej na fakturze, jeżeli taka faktura nie wywoła istotnych negatywnych skutków

<sup>24</sup> Ibidem, s. 5-6.

(bezprawna korzyść odniesiona przez sprawcę będzie niewielka albo faktura nie zostanie wykorzystana do uzyskania bezprawnej korzyści pomimo jej faktycznego wystawienia).

Wskazano również, że:

proponowany kształt znamion typów przestępstw przeciwko dokumentom ma zapewnić stosowanie sankcji karnych jedynie wobec osób często działających w większej grupie, które dopuszczają się fałszu materialnego [podrobienie lub przerobienie faktury – przyp. aut.] i intelektualnego [posłużenie się podrobioną lub przerobioną fakturą – przyp. aut.] w odniesieniu do faktur VAT w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, działając umyślnie. Nie będą podlegały tej odpowiedzialności osoby, które przypadkowo popełnią błąd przy wystawieniu faktury, nawet jeżeli powstanie on w wyniku niedbalstwa, a nawet lekkomyślności. Przestępstwa te bowiem mają charakter umyślny i dla zastosowania odpowiedzialności karnej konieczne będzie nie tylko wykazanie znamion przedmiotowych czynu w postaci fałszu materialnego lub intelektualnego, ale także znamion podmiotowych, czyli zamiaru sprawcy popełnienia tego czynu. (...) Nie wchodzi zatem w rachubę możliwość karania przedsiębiorców popełniających błędy, działających bez zamiaru wytworzenia nieprawdziwej faktury lub użycia takiej faktury ze świadomością, że nie odzwierciedla ona faktycznych zdarzeń gospodarczych<sup>25</sup>.

Dodatковым zamierzeniem projektodawcy było rozbitcie solidarności grup przestępczych działających w ramach zorganizowanego procederu wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług i uzyskanie zeznań lub wyjaśnień od poszczególnych jej członków, które pozwolą na zakończenie nielegalnych działań takich grup. Dlatego:

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. (...) Projektodawca przewidział [też] 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<sup>26</sup>.

Proponowane rozwiązania zawarto w projektowanych art. 277c i 277d k.k.

Proces legislacyjny na etapie prac rządowych, zgodnie z przyjętą procedurą, obejmował uzgodnienia z poszczególnymi ministerstwami, członkami Rady Ministrów oraz Rządowym Centrum Legislacji. W toku tych prac uzyskano opinie: Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Spraw Zagranicznych, Ministerstwa Rozwoju, Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji oraz Kancelarii Prezesa Rady Ministrów i Rządowego Centrum Legislacji.

Uwagi sformułowane przez Ministerstwo Finansów sprowadzały się w większości do rozbieżności sformułowań użytych w projekcie zmian kodeksu karnego z tymi stosowanymi na gruncie innych przepisów, w tym podatkowych. W szczególności wskazano, że karalnością warto objąć nie tylko samą wartość towarów i usług, ale całą wartość faktury (kwota brutto) oraz należałoby dedefiniować w kodeksie karnym, czym jest „należność publicznoprawna”

<sup>25</sup> Ibidem, s. 8–9.

<sup>26</sup> Ibidem, s. 10.

(choćby poprzez odpowiednie odwołanie do definicji zawartej w Kodeksie karnym skarbowym), bowiem *de lege lata* takiej definicji nie ma. Ponadto zwrócono uwagę na konieczność ujednolicenia proponowanej definicji faktury z tą funkcjonującą na gruncie prawa podatkowego<sup>27</sup>.

Ministerstwo Rozwoju w swoich uwagach podkreśliło konieczność wyjaśnienia relacji pomiędzy projektowanymi przepisami ustawy – Kodeks karny umożliwiającymi orzeczenie kary grzywny obok wymierzonej kary pozbawienia wolności a przepisami art. 61 § 1 i 2 k.k.s., które jako sankcję za niewystawienie faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia, wystawienie tych dokumentów w sposób wadliwy albo nierzetelny, odmowę ich wydania, a także posługiwanie się wadliwym albo nierzetelnym dokumentem przewidują wyłącznie karę grzywny<sup>28</sup>.

Ministerstwo Spraw Zagranicznych zwróciło z kolei uwagę na konieczność rozważenia, czy projektowane wysokie kary za wyłudzenie podatku VAT oprócz elementu odstrasżającego mają również charakter proporcjonalny. Uzasadniając swoje stanowisko, Ministerstwo Spraw Zagranicznych odwołało się do treści art. 2 ust. 1 Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, który wskazuje, że kary nakładane przez państwo członkowskie za poważne nadużycia finansowe mają mieć nie tylko skuteczny i odstrasżający charakter, ale również być proporcjonalne do czynu, co nie wyklucza zastosowania kary pozbawienia wolności wobec sprawcy. Ponadto MSZ zwrócił uwagę na konieczność dokładnego wykazania, czy rozszerzenie uprawnień określonych organów w zakresie stosowania właściwych środków operacyjnych (w szczególności podsłuchów rozmów telefonicznych i kontroli korespondencji) nie narusza Dyrektywy 2002/58/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 lipca 2002 r. dotyczącej przetwarzania danych osobowych i ochrony prywatności w sektorze łączności elektronicznej<sup>29</sup>.

Projekt ustawy dodatkowo poddano konsultacjom publicznym. W ich toku swoje uwagi zgłosili: Konfederacja Lewiatan oraz Sąd Najwyższy.

Konfederacja Lewiatan zwróciła uwagę, że projektowane przepisy (art. 270a, art. 271a oraz art. 277a k.k.) nie spełniają kryteriów zdefiniowania okoliczności i przesłanek nałożenia kary, a także powiązania wysokości kary z wysokością uszczuplenia podatkowego oraz przyczynienia się do powstania tego uszczuplenia, przez co powstaje ryzyko, że te przepisy będą stosowane, gdy nie wystąpi uszczuplenie podatkowe bądź będzie ono nieproporcjonalnie małe w stosunku do wymiaru sankcji<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> Pismo Ministerstwa Finansów nr PR2.021.744.2016.MTS.SOD z dnia 10 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370136/dokument243123.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>28</sup> Pismo Ministerstwa Rozwoju nr 176441/16 z dnia 16 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370136/dokument243122.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>29</sup> Pismo Ministerstwa Spraw Zagranicznych nr DPUE.920.1196.2016/2/JJS z dnia 11 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370136/dokument243122.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>30</sup> Pismo Konfederacji Lewiatan z dnia 12 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370139/12370142/dokument243127.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

Uwagi zgłoszone przez Sąd Najwyższy wskazywały, że projektodawca nie wykazał racjonalnej potrzeby ukształtowania nowych typów czynów zabronionych jako zbrodni, jak również wprowadzania sankcji karnych w postaci zagrożenia karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 5 lat albo karą 25 lat pozbawienia wolności w przypadku przestępstw określonych w art. 270a § 1 k.k. albo art. 271a § 1 k.k. Ponadto Sąd Najwyższy zwrócił uwagę na brak potrzeby tworzenia odrębnych podstaw nadzwyczajnego złagodzenia kary przewidzianych w art. 277c i 277d k.k., skoro takie podstawy określono już w art. 60 § 3 k.k.<sup>31</sup>

Prace nad projektem trwały do 13 września 2016 r., kiedy to Rada Ministrów na posiedzeniu przyjęła projekt ustawy z uwzględnieniem uwag Ministra Finansów zaakceptowanych przed posiedzeniem przez Ministra Sprawiedliwości oraz zgłoszonej na posiedzeniu uwagi Rządowego Centrum Legislacji dotyczącej uzupełnienia uzasadnienia o omówieniu zmian w stosowaniu zasad techniki operacyjnej w stosunku do przestępstw przeciwko wymiarowi sprawiedliwości. Rada Ministrów zdecydowała też o skierowaniu projektu ustawy do Sejmu i upoważniła Ministra Sprawiedliwości do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych. Zdanie odrębne co do projektowanej kary 25 lat pozbawienia wolności za przestępstwa finansowe zgłosił Wiceprezes Rady Ministrów, Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego – Jarosław Gowin<sup>32</sup>.

Projekt ustawy wpłynął do Sejmu 22 września 2016 r. Skierowano go na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>33</sup> przyznającego inicjatywę ustawodawczą Radzie Ministrów przez ówczesną premier Beatę Szydło. 4 października 2016 r. projekt skierowano do I czytania na posiedzeniu Sejmu. Po odrzuceniu wniosku o odrzucenie projektu w I czytaniu skierowano go do prac do Podkomisji Stałej do spraw nowelizacji prawa karnego, która 15 grudnia 2016 r. podjęła uchwałę o odrzuceniu przedłożonego projektu. Uchwały podkomisji nie uwzględniła jednak Komisja Nadzwyczajna do spraw zmian w kodyfikacjach i projekt ustawy rekomendowano do dalszych prac<sup>34</sup>.

Po przesłaniu projektu ustawy do Parlamentu swoją opinię zgłosiła Krajowa Rada Sądownictwa. Wskazała w niej, nie negując potrzeby zwalczania wyłudzenia podatku VAT przy pomocy instrumentów prawnokarnych, na nieadekwatność przewidzianych sankcji karnych do charakteru dobra prawnego chronionego prawem i ich zbytnią restrykcyjność oraz fakt, że ich wprowadzenie do porządku prawnego uczyni system sankcji karnych wewnętrznie niespójnym. Zwrócono uwagę, że „projektowane przepisy naruszają spójność systemu sankcji

<sup>31</sup> Uwagi Sądu Najwyższego – Ocena skutków regulacji [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370166/12370167/dokument243523.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>32</sup> Protokół ustaleń nr 32/2016 posiedzenia Rady Ministrów w dniu 13 września 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370166/12370171/dokument248205.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>33</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483.

<sup>34</sup> Sprawozdanie Komisji Nadzwyczajnej do spraw zmian w kodyfikacjach o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (druk nr 888), VIII Kadencja, Druk nr 1189 [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/771B8224CEC320F8C12580A6004FCD95/%24File/1189.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

karnych, ponieważ przewidują surowszą reakcję prawnokarną w przypadku przestępstw godzących w dobro prawne, jakim jest mienie, niż w przypadku dóbr takich jak życie czy wolność osobista lub seksualna. Tym samym projektowana regulacja narusza również zasadę proporcjonalności reakcji karnej. Zgodnie z nią ustawodawca nie powinien uciekać się przy stanowieniu prawa do sankcji nadmiernie surowej, a przy określaniu rodzaju i wysokości kary powinien kierować się rodzajem chronionego dobra i stopniem społecznej szkodliwości penalizowanego czynu”<sup>35</sup>.

26 stycznia 2017 r. odbyło się II i III czytanie projektu ustawy. Została ona uchwalona większością 238 głosów, przy 191 głosach przeciwnych i 11 wstrzymujących się. Zważywszy, że termin wejścia w życie nowelizacji określono na 1 marca 2017 r., uchwalony tekst ustawy niezwłocznie przekazano do Senatu.

Senat swoje stanowisko przekazał już 2 lutego 2017 r., wprowadzając do tekstu ustawy jedną poprawkę w art. 237 § 3 k.p.k. Wyłączała ona prawo do kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych, gdy toczące się postępowanie lub uzasadniona obawa popełnienia nowego przestępstwa dotyczy przestępstw z art. 234, art. 235 lub art. 236 k.k., w zakresie, w jakim dotyczą one popełnienia wykroczenia lub przewinienia dyscyplinarnego. W ocenie Senatu pozostawienie możliwości kontroli, w szczególności podsłuchów, w postępowaniach wykroczeniowych i dyscyplinarnych będzie naruszać prawo do prywatności osoby objętej kontrolą w sposób nieproporcjonalny w stosunku do naruszanego przez tę osobę dobra, co budzi wątpliwości w świetle przepisów Konstytucji RP<sup>36</sup>. Poprawka Senatu, zgodnie z rekomendacją Komisji Nadzwyczajnej Sejm do spraw zmian w kodyfikacjach<sup>37</sup>, została przyjęta na posiedzeniu 10 lutego 2017 r., a wraz z nią cała ustawa. 11 lutego ustawę podpisał Prezydent RP, a w Dzienniku Ustaw ogłoszono ją 13 lutego 2017 r. pod pozycją 244.

<sup>35</sup> Opinia Krajowej Rady Sądownictwa z dnia 16 września 2016 r. w przedmiocie projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/E15BE69E0D01DAA4C12580520058A0Bo/%24File/888-001.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>36</sup> Uchwała Senatu z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII Kadencja, druk nr 1260 [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/E492987D7B97DD33C12580BB004DA14B/%24File/1260.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

<sup>37</sup> Sprawozdanie Komisji Nadzwyczajnej do spraw zmian w kodyfikacjach o uchwale Senatu w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII Kadencja, druk nr 1262 [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/20ED2E976C1F7CE9C12580C1004FA9C4/%24File/1262.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

## 2. Analiza dogmatyczna

### 2.1. Przestępstwo fałszerstwa materialnego faktur

Kodeks karny rozpoznaje następujące typy przestępstwa fałszerstwa materialnego faktur:

1. typ podstawowy polegający na podrabianiu lub przerabianiu faktury lub użyciu takiej faktury jako autentycznej (art. 270a § 1 k.k.);
2. typ kwalifikowany wartością kwoty należności ogółem większą niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości albo sposobem działania polegającym na uczynieniu sobie stałego źródła dochodu z popełnienia przestępstwa (art. 270a § 2 k.k.);
3. wypadek mniejszej wagi typów z art. 270a § 1 lub 2 (art. 270a § 3 k.k.);
4. typ kwalifikowany przestępstwa z art. 270a § 1 k.k. wartością kwoty należności ogółem większą niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości (art. 277 a § 1 k.k.);
5. wypadek mniejszej wagi typu z art. 277a § 1 k.k. (art. 277a § 2 k.k.).

#### 2.1.1. Przedmiot ochrony

Fałszerstwo materialne faktury (art. 270 a k.k.) ukazuje pewne podobieństwa do przestępstwa materialnego fałszerstwa dokumentu z art. 270 k.k. Poza wszystkim, w myśl art. 115 § 14a k.k., faktura jest szczególną postacią dokumentu, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>38</sup>, rozumianą jako dokument w formie papierowej lub elektronicznej, zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Z tego względu jako przedmiot ochrony w przypadku typów z art. 270a k.k. (i odnośnych z art. 277a k.k.) identyfikuje się: wiarygodność dokumentów oraz pewność obrotu prawnego<sup>39</sup>. Chodzi tu o wiarygodność materialną dokumentu-faktury,

<sup>38</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.

<sup>39</sup> T. Sroka, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Część II. Komentarz do art. art. 212-277d*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2017, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587746558/543998/wrobel-wlo-dzimierz-red-zoll-andrzej-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna-tom-ii-czesc-ii-komentarz...?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023].

a więc jej autentyczność<sup>40</sup>. Z kolei jako poboczny przedmiot ochrony wskazywany jest interes fiskalny państwa lub Unii Europejskiej<sup>41</sup> oraz prawidłowość uiszczania należności publicznonprawnych<sup>42</sup>. Jak zwrócił przy tej okazji uwagę Tomasz Sroka, w założeniu ustawodawcy kryminalizację fałszu materialnego faktury przewidziano jako instrument przeciwdziałania wyłudzeniu podatku od towarów i usług (VAT). Szczególnie jednak w czynnościach polegających na podrobieniu lub przerobieniu faktury dobro prawne w postaci interesów fiskalnych państwa lub Unii Europejskiej chronione jest na głębokim przedpolu jego naruszenia<sup>43</sup>.

Jak podnosi Tomasz Razowski, tak nakreślony przedmiot ochrony przesądza o tym, że każda z postaci omawianego przestępstwa stanowi tzw. przestępstwo bez ofiar, w wypadku którego nie występuje pokrzywdzony<sup>44</sup>.

### 2.1.2. Podmiot czynu zabronionego

Przestępstwo materialnego fałszerstwa faktury ma charakter powszechny, tzn. jego sprawcą może być każda osoba zdalna do poniesienia odpowiedzialności karnej. Charakter powszechny dotyczy każdego z typów tego przestępstwa.

O ile podrabiającym lub przerabiającym fakturę będzie sam sprawca fałszerstwa materialnego, to już w przypadku użycia takiej faktury jako autentycznej w roli sprawy może wystąpić nie tylko sprawca fałszerstwa, ale także inna osoba.

### 2.1.3. Strona podmiotowa

Wszystkie typy czynów zabronionych określone w art. 270a § 1-3 k.k. oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. mają charakter umyślny. W zakresie znamion podrobienia lub przerobienia faktury należy przyjąć charakter kierunkowy poszczególnych typów, które mogą być popełnione jedynie w zamiarze bezpośrednim zabarwionym (*dolus coloratus*) działaniem w celu użycia sfałszowanej faktury jako autentycznej (przez siebie lub inną osobę). Innymi słowy, pociągnięcie do

<sup>40</sup> M. Mozgawa, [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587737149/730158/mozgawa-marek-red-kodeks-karny-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023]; A. Lach [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587926948/724388/konarska-wrzošek-violetta-red-kodeks-karny-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023]; T. Razowski [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2021, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587881226/678666/giezek-jacek-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023].

<sup>41</sup> M. Gałązka [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017, nt 28 do art. 270.

<sup>42</sup> A. Lach [w:] *Kodeks karny...* art. 270(a)..., nb 1.

<sup>43</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...* art. 270(a)... nb 1.

<sup>44</sup> T. Razowski, [w:] *Kodeks karny...*, art. 270(a)..., nb 5.



odpowiedzialności za podrobienie lub przerobienie faktury zakłada konieczność udowodnienia, że celem działania sprawcy było użycie sfałszowanych faktur jako autentycznych dokumentów.

Z kolei przestępstwo polegające na używaniu podrobionej lub przerobionej faktury może być popełnione zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i ewentualnym. Wystarczy, aby sprawca miał świadomość, że faktura – w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej – może być sfałszowana, i godził się na jej użycie<sup>45</sup>.

#### **2.1.4. Podrabianie lub przerabianie faktury lub użycie takiej faktury jako autentycznej (art. 270a § 1 k.k.)**

Występek określony w art. 270a § 1 k.k. od strony przedmiotowej polega na podrobieniu lub przerobieniu faktury w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub użyciu takiej faktury jako autentycznej. Jest to przestępstwo wieloodmianowe, obejmujące trzy postaci czynności sprawczej: podrobienie, przerobienie faktury lub użycie jej jako autentycznej. Czynności te należy interpretować w sposób dalece podobny do sposobu rozumienia czynności sprawczych fałszu materialnego dokumentu z art. 270 § 1 k.k. Uzasadnione jest zatem zastosowanie ustaleń doktryny i judykatury na gruncie art. 270 § 1 k.k.

Na tej zasadzie przez podrabianie należy rozumieć nadanie jakiemuś przedmiotowi (np. pismu) pozorów dokumentu, w celu wywołania wrażenia, że zawarta w nim treść pochodzi od wymienionego w nim wystawcy, podczas gdy w rzeczywistości tak nie jest. W grę może wchodzić podrobienie całości dokumentu lub tylko jego fragmentu. Podrobieniem będzie więc zarówno podrobienie całego tekstu dokumentu wraz z podpisem, jak i podrobienie samego podpisu<sup>46</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z 4 grudnia 2002 r., III KKN 370/00, LEX nr 74375 zwrócił uwagę, że:

Z punktu widzenia przedmiotu ochrony przestępstwa z art. 270 kk obojętne jest, czy podrobiony został oryginał dokumentu, jego kopia czy kserokopia. Przestępstwo w swojej istocie skierowane jest przeciwko wiarygodności dokumentu, a to może być zachwiane w sytuacji, gdy w obrocie prawnym znajdzie się kserokopia dokumentu nieodpowiadająca treści oryginalnego dokumentu lub stanowiąca jedyny dokument.

<sup>45</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...* art. 270(a)... nb 23.

<sup>46</sup> M. Mozgawa [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 270 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587737148/730157/mozgawa-marek-red-kodeks-karny-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS> [dostęp: 6.01.2024].

Przerobienie polega na zmianie treści istniejącego, autentycznego dokumentu<sup>47</sup>, może ono polegać m.in. na dokonaniu skreśleń, dopisków, wymazań<sup>48</sup>.

Z kolei „użycie jako autentyczny” to przedstawienie lub przedłożenie podrobionego czy przerobionego dokumentu osobie prywatnej albo instytucji, czyli wykorzystywanie funkcji, jakie może pełnić taki podrobiony czy przerobiony dokument<sup>49</sup>. Warto przy tym zwrócić uwagę, że samo posiadanie sfalszowanego dokumentu (w tym faktury) nie jest jeszcze jego używaniem.

Jak trafnie wskazuje T. Sroka do realizacji znamienia podrobienia faktury wystarczy podrobienie tylko jej fragmentu, byle doprowadzić do sporządzenia zapisu informacji w postaci faktury, nadającego jej pozory autentyczności, w szczególności że pochodzi od określonego wystawcy<sup>50</sup>. Konsekwentnie do tego stwierdzenia powołany autor wyróżnia dwa sposoby popełnienia przestępstwa podrobienia faktury. W pierwszym przypadku będzie to wystawienie faktury w całości przy zachowaniu pozorów, że pochodzi ona od określonego podmiotu, każda faktura zawiera bowiem co najmniej jedną okoliczność faktyczną mogącą mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. W drugim zachodzić będzie podrobienie jedynie fragmentu faktury przez nadanie mu pozorów autentyczności w tym, że pochodzi od określonego podmiotu, pod warunkiem jednakże, iż podrobiony fragment będzie dotyczyć „okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”<sup>51</sup>. Co pozostaje przy tym istotne, jeżeli podrobiony fragment faktury nie dotyczy okoliczności wskazanych w art. 270a, nadanie pozorów autentyczności fakturze przez podrobienie takiego fragmentu będzie można kwalifikować z art. 270 § 1 k.k.<sup>52</sup> Jak zauważa T. Sroka, taki czyn nie będzie stanowił przestępstwa z art. 270a k.k., gdyż nie dojdzie do podrobienia faktury „w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”<sup>53</sup>.

Konsekwentnie do powyższego zastrzeżenia należy przyjąć, że także przerobienie faktury, polegające na dokonaniu ingerencji w jej treść, będzie realizowało znamiona typu z art. 270a § 1 k.k. jedynie w sytuacji, w której sprawca dopuści się czynności przerobienia w zakresie wskazanym w dalszej części ustawowego opisu tj. „okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”. Przerobienie faktury

<sup>47</sup> Ibidem (por. także wyrok SN z 5.09.2000 r., II KKN 569/97, Prok. i Pr.-wkł. 2001/2, poz. 6).

<sup>48</sup> J. Piórkowska-Flieger, [w:] *System*, t. 8, s. 1009 i n.

<sup>49</sup> M. Mozgawa, *Kodeks karny...*, art. 270..., nb. 4.

<sup>50</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 270(a)... nb 5.

<sup>51</sup> Ibidem.

<sup>52</sup> M. Gałązka, [w:] *Kodeks karny...*, s. 1482.

<sup>53</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 270(a)... nb 5.

poza tak wyznaczonym zakresem może być jednak postrzegane przez pryzmat realizacji typu z art. 270 § 1 k.k.

Przedmiotem oddziaływania sprawcy przestępstwa podrabiania, przerabiania, użycia jako autentycznej jest faktura. Pojęcie faktury zdefiniowano na poziomie ustawowym, aczkolwiek przyjęty przez ustawodawcę sposób z techniczno-legislacyjnego punktu widzenia nie jest najbardziej przejrzysty. Definicję faktury skonstruowano w oparciu o trójstopniowe odesłanie. Z art. 115 § 14 a kk. dowiadujemy się, że fakturą jest dokument, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.). W pierwszym stopniu ustawa Kodeks karny odsyła zatem przy rekonstrukcji treści blankietu do art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej także ustawa VAT). Z art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wynika z kolei, że ilekroć w dalszych przepisach powołanej ustawy VAT jest mowa o fakturze – rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Przy tym ujęciu zdekodowanie pojęcia faktury wymaga wejścia na trzeci stopień odesłania, którym są pozostałe przepisy ustawy VAT. Dopiero odwołanie do nich (w szczególności do Działu IX Dokumentacja Rozdziału 1 Faktury, zwłaszcza zaś art. 106e-106l) umożliwi zrekonstruowanie elementów konstytutywnych faktury. Elementy składowe faktury zawarto przede wszystkim w art. 106e ustawy VAT. Stosownie do tego uregulowania faktura powinna zawierać:

1. datę wystawienia;
2. kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
3. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
4. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;
5. numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b;
6. datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
7. nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
8. miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
9. cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
10. kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
11. wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);

12. stawkę podatku albo stawkę podatku od wartości dodanej w przypadku korzystania z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9;
13. sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
14. kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
15. kwotę należności ogółem;
16. w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których:
  - a) obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1, lub
  - b) w przepisach wydanych na podstawie art. 19a ust. 12 określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – wyrazy „metoda kasowa”;
17. w przypadku faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 – wyraz „samofakturowanie”;
18. w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi – wyrazy „odwrotne obciążenie”;
- 18.a) w przypadku faktur, w których kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, obejmujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy – wyrazy „mechanizm podzielonej płatności”, przy czym do przeliczania na złote kwot wyrażonych w walucie obcej stosuje się zasady przeliczania kwot stosowane do określenia podstawy opodatkowania;
19. w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 – wskazanie:
  - a) przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku;
  - b) przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług albo
  - c) innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;
20. w przypadku, o którym mowa w art. 106c – nazwę i adres organu egzekucyjnego lub imię i nazwisko komornika sądowego oraz jego adres, a w miejscu określonym dla podatnika – imię i nazwisko lub nazwę dłużnika oraz jego adres;
21. w przypadku faktur wystawianych w imieniu i na rzecz podatnika przez jego przedstawiciela podatkowego – nazwę lub imię i nazwisko przedstawiciela podatkowego, jego adres oraz numer, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku;

22. w przypadku gdy przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy są nowe środki transportu – datę dopuszczenia nowego środka transportu do użytku oraz:
- a) przebieg pojazdu – w przypadku pojazdów lądowych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. a,
  - b) liczbę godzin roboczych używania nowego środka transportu – w przypadku jednostek pływających, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. b, oraz statków powietrznych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. c;
23. w przypadku faktur wystawianych przez drugiego w kolejności podatnika, o którym mowa w art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b i c, w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej (procedurze uproszczonej) – dane określone w art. 136;
24. w przypadkach, o których mowa w art. 97 ust. 10 pkt 2 i 3:
- a) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, poprzedzony kodem PL,
  - b) numer, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim, zawierający dwuliterowy kod stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej właściwy dla tego państwa członkowskiego.
- 1a. W przypadku niewystawienia przez podatnika faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, z powodów określonych w art. 106b ust. 1a, wystawiona przez podatnika po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi faktura w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 6 powinna zawierać datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi i datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, jeżeli taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury.
2. W przypadku świadczenia usług turystyki, dla których podstawę opodatkowania stanowi zgodnie z art. 119 ust. 1 kwota marży, faktura – w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 1-17 – powinna zawierać wyłącznie dane określone w ust. 1 pkt 1-8 i 15-17, a także wyrazy „procedura marży dla biur podróży”.
3. W przypadku dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi zgodnie z art. 120 ust. 4 i 5 marża, faktura – w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 1-17 – powinna zawierać wyłącznie dane określone w ust. 1 pkt 1-8 i 15-17, a także odpowiednio wyrazy „procedura marży – towary używane”, „procedura marży – dzieła sztuki” lub „procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki”.

Szczegółowość art. 106e ustawy VAT oraz zawarte w jego treści kolejne odesłania do przepisów ustawy o VAT pozwalają przyjąć założenie, że pełne odczytanie definicji faktury z art. 115 § 14 a.k.k. nie może odbyć się bez odesłania do całości przepisów ustawy VAT.

Przedmiotem czynności wykonawczej przestępstwa z art. 270a mogą być: faktura elektroniczna, faktura korygująca, nota korygująca czy też duplikat faktury (art. 2 pkt 32, art. 106j–106l ustawy VAT). Przedmiot czynności wykonawczej tego typu może stanowić także faktura pusta z art. 108 ustawy o VAT, w jej przypadku powstaje bowiem zobowiązanie podatkowe, chociaż nie powstał obowiązek podatkowy. W konsekwencji tzw. puste faktury zawierają okoliczności faktyczne mogące mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej<sup>54</sup>. Odmienne wypada natomiast zakwalifikować tzw. fakturę *pro forma*. Jej wystawienie nie powoduje żadnych skutków w zakresie podatkowym. Tym samym faktura *pro forma* nie dotyczy „okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”. Podrobienie lub przerobienie faktury *pro forma* czy też używanie podrobionej lub przerobionej faktury *pro forma* może być jednak kwalifikowane jako przestępstwo z art. 270 k.k.<sup>55</sup>

Ustawodawca, identyfikując przedmiot czynności wykonawczej czynu zabronionego z art. 270a § 1 k.k. z fakturą, dokonał istotnego zawężenia pola kryminalizacji i wskazał, że sprawca podrobienia lub przerobienia faktury lub użycia jej jako autentycznej ingeruje w treść faktury „w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”. Sam kodeks karny nie definiuje jednak pojęcia należności publicznoprawnej. Pomocniczo można posłużyć się art. 53 § 26 i 26a k.k.s. Zgodnie z definicją przyjętą na gruncie k.k.s. „należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji”, należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczypospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Definicja odtworzona na gruncie k.k.s., z uwagi na sformułowanie „w rozumieniu kodeksu”, ma przede wszystkim odniesienie do przypadków rozstrzyganych na gruncie kodeksu karnego skarbowego. Niemniej jednak pod nieobecność podobnego uregulowania na gruncie kodeksu karnego pomocniczo można starać się odnieść ją do przestępstwa powszechnego z tego kodeksu<sup>56</sup>.

<sup>54</sup> T. Razowski, [w:] *Kodeks karny...*, art. 270(a)..., nb 8.

<sup>55</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 270(a)... nb 12.

<sup>56</sup> Podobnie: A. Herzog, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Warszawa 2017, art. 270a nt 10; M. Żelichowski, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. 2, *Komentarz*, art. 222–316, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2017, art. 270a nt 7.

W tym miejscu warto przytoczyć uwagę T. Sroki, który wykazał, że użyte przez ustawodawcę ograniczenie pojęcia faktury relewantnej na gruncie typu z art. 270a § 1 k.k. „w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym” pozostaje w części normatywnie puste. Otóż, zdaniem powołanego autora, podrobienie lub przerobienie faktury w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla „zwrotu innej należności o charakterze podatkowym” lub używanie faktury podrobionej lub przerobionej w takim zakresie jest swoistym *superfluum* w ustawowym opisie typu z art. 270a § 1 k.k. A to z tego względu, że „(...) nie istnieją okoliczności faktyczne mogące mieć znaczenie dla zwrotu należności publicznoprawnej, które jednocześnie nie miałyby znaczenia dla określenia wysokości tej należności”. Innymi słowy,

(...) nie istnieją należności o charakterze podatkowym, które jednocześnie nie byłyby należnościami publicznoprawnymi. W konsekwencji nie jest możliwe popełnienie przestępstwa z art. 270a w zakresie podrabiania lub przerabiania faktury odnośnie do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla zwrotu innej należności o charakterze podatkowym, a także używanie jako autentycznej faktury podrobionej lub przerobionej w takim zakresie<sup>57</sup>.

Poszukując tych elementów faktury, które w przypadku przerobienia lub podrobienia będą miały znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej, można wskazać np. liczbę jednostek towaru, cenę jednostkową, wystawcę faktury<sup>58</sup>. Nie będą miały natomiast takiego znaczenia np. kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę<sup>59</sup>. Podrobienie lub przerobienie faktury w takim zakresie, jak również używanie faktury w takim zakresie nie stanowią przestępstwa z art. 270a, mogą jednak być kwalifikowane jako realizacja znamion czynu zabronionego z art. 270 § 1<sup>60</sup>.

### 2.1.5. Typy zmodyfikowane

Zbrodnia z art. 270a § 2 k.k. stanowi typ kwalifikowany względem typu z art. 270a § 1 k.k. skonstruowany w oparciu o dwa znamiona kwalifikujące pozostające względem siebie w alternatywie rozłącznej (lub). Surowsza odpowiedzialność sprawcy podrobienia lub przerobienia faktury lub użycia takiej faktury jako autentycznej powiązana jest po pierwsze z przedmiotem czynności wykonawczej, po drugie – sposobem działania sprawcy.

<sup>57</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 270(a)... nb 14-16.

<sup>58</sup> A. Lach, [w:] *Kodeks karny...*, art. 270(a)..., nb 4.

<sup>59</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 270(a)... nb 18. Podrobienie lub przerobienie faktury w takim zakresie, jak również jej używanie może zostać jednak zakwalifikowane jako realizacja znamion czynu zabronionego z art. 270 § 1.

<sup>60</sup> Ibidem.

W pierwszym przypadku sprawca poniesie surowszą odpowiedzialność, jeżeli jego działanie dotyczyć będzie faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. Zgodnie z art. 115 § 6 k.k. mieniem wielkiej wartości jest mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 1 000 000 zł. A zatem należy przyjąć, że kwota należności ogółem na gruncie art. 270a § 2 k.k. powinna być większa niż 5 000 000 zł.

W literaturze zwraca się uwagę, że możliwe są sytuacje, w których wartość kwoty należności ogółem, pozwalająca na przyjęcie typu kwalifikowanego z art. 270a § 2 k.k., będzie się wiązać z zerową stawką podatku VAT. Pojawi się wówczas pytanie, czy surowsze karanie za fałsz materialny faktury będzie pozostawało w jakimkolwiek związku z ochroną interesów fiskalnych państwa lub Unii Europejskiej, innymi słowy – czy ten sposób ujęcia typu kwalifikowanego prowadzi do realizacji celu ustawy z 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 244), jakim było zapobieganie wyłudzeniu podatku VAT<sup>61</sup>.

Jako drugie znamię kwalifikujące ustawodawca wykorzystał na gruncie art. 270a § 2 k.k. sposób działania sprawcy, który z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu. Należy je interpretować z użyciem dorobku wypracowanego na gruncie art. 65 § 1 k.k., gdzie uczynienie sobie przez sprawcę stałego źródła dochodu z popełniania przestępstw stanowi przesłankę nadzwyczajnego obostrzenia kary.

Przyjmuje się, że sprawca czyni z popełnienia przestępstwa swe stałe źródło dochodu, gdy dopuszcza się przestępstwa wielokrotnie, z pewną regularnością i systematycznie uzyskuje z niego dochód, który nie musi być jedynym ani głównym źródłem jego utrzymania. Nie jest przy tym ważne, na jaki cel sprawca przeznaczą dochód ani jakie są jego pobudki<sup>62</sup>. Na gruncie art. 270a § 2 należy postawić pytanie, czy chodzi o to, aby sprawca uczynił sobie z popełnienia jakiegokolwiek przestępstwa (lub przestępstw) stałe źródło dochodu, czy też o to, aby w grę wchodziły jedynie przestępstwa z art. 270a (ewentualnie współistniejące z innymi). Zdaniem Marka Mozgawy wykładnia celowościowa przemawia za tym drugim rozwiązaniem<sup>63</sup>.

Kolejny typ kwalifikowany fałszu materialnego faktury przewidziano w art. 277a § 1 k.k. Znamieniem kwalifikującym jest dopuszczenie się przestępstwa z art. 270a § 1 k.k. wobec faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. Zgodnie z art. 115 § 6 k.k. oznacza to kwotę powyżej 10 000 000 zł.

<sup>61</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 270(a)... nb 26.

<sup>62</sup> M. Mozgawa, *Kodeks karny...*, art. 270a... nb 8. Zob. także wyrok SA w Krakowie z 31.03.2015 r., II AKa 34/15, KZS 2015/4, poz. 84.

<sup>63</sup> Ibidem.



W przypadkach obniżonego stopnia społecznej szkodliwości ustawodawca przewidział wobec sprawcy łagodniejszą odpowiedzialność za tzw. wypadek mniejszej wagi. Dotyczy to typów z art. 270a § 1 lub 2 (na podstawie art. 270a § 3 k.k.) oraz art. 277a § 1 k.k. (na podstawie art. 277a § 2 k.k.). Wyjaśnienie tego zabiegu legislacyjnego znalazło się w uzasadnieniu projektu ustawy, gdzie stwierdzono:

Biorąc pod uwagę to, że dobrem chronionym prawem karnym jest w tym wypadku wiarygodność dokumentów, może się jednak w konkretnych wypadkach zdarzyć, że pomimo odniesienia się w fakturze do kwoty należności ogółem o znacznej lub wielkiej wartości, bezprawna korzyść majątkowa osiągnięta w ten sposób będzie relatywnie niewysoka. Wówczas, w takiej atypowej sytuacji, będzie można skorzystać z przepisu statuującego uprzywilejowany typ czynu – wypadek mniejszej wagi (projektowane art. 270a § 3, art. 271a § 3 k.k.). Zastosowanie kwalifikacji związanej z wypadkiem mniejszej wagi może nastąpić niezależnie od kwoty wyszczególnionej na fakturze, bowiem możliwe są do przewidzenia również sytuacje, w których wystawienie faktury nawet na wielomilionowe kwoty nie wywoła istotnych negatywnych skutków<sup>64</sup>.

Jak wskazuje się w doktrynie, okolicznością pozwalającą na przyjęcie wypadku mniejszej wagi może być niska wartość należności wskazanych w fakturze (co raczej mogłoby odnosić się do § 1) czy niewielki stopień (realnego) zagrożenia dla interesów finansowych państwa<sup>65</sup>. Zdaniem A. Lacha najważniejszymi czynnikami dla oceny, czy zachodzi wypadek mniejszej wagi, będą: wysokość kwoty wskazanej na fakturze, wysokość należności lub jej zwrotu, o którą budżet zostałby uszczuplony, wynikająca z wystawienia faktury, rodzaj okoliczności będącej przedmiotem fałszu materialnego i jej wpływ na określenie należności lub zwrotu<sup>66</sup>.

### 2.1.6. Sankcje

Występek sfałszowania faktury, jak i użycia jej z art. 270a § 1 zagrożony jest karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. Zważywszy na wysokość zagrożenia karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 8 lat, wobec sprawcy czynu zabronionego z art. 270a § 1 k.k. może znaleźć zastosowanie art. 37 a k.k., na mocy którego sąd może zamiast kary pozbawienia wolności orzec karę ograniczenia wolności nie niższą od 4 miesięcy albo grzywnę nie niższą od 150 stawek dziennych, w szczególności jeżeli równocześnie orzeka środek karny, środek kompensacyjny lub przepadek. Przyjęta przez ustawodawcę wysokość sankcji nie pozwala jednak na skorzystanie z instytucji warunkowego umorzenia postępowania – warunkowego umorzenia nie stosuje się bowiem do sprawcy przestępstwa zagrożonego karą przekraczającą 5 lat pozbawienia wolności (art. 66 § 2 k.k.).

<sup>64</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy..., VIII kadencja, druk sejm. nr 888.

<sup>65</sup> M. Gałązka, [w:] *Kodeks karny...*, s. 1484.

<sup>66</sup> A. Lach, [w:] *Kodeks karny...*, art. 270(a)..., nb 4.

Typ kwalifikowany z art. 270a § 2 jest zbrodnią zagrożoną karą pozbawienia wolności od 3 do 20 lat. Ze względu na wysokość założonej sankcji nie jest możliwe zastosowanie warunkowego umorzenia postępowania (art. 66 § 2 k.k.) ani tzw. kary mieszanej czy inaczej sekwencyjnej z art. 37b k.k.

Jeszcze surowiej zagrożony jest typ kwalifikowany z art. 277a § 1 k.k. Sprawca czynu z art. 270 a § 1 k.k. wobec faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności od 5 do 25 lat.

Jak już wskazywano, ustawodawca przewidział także sytuacje, w których realizacja znamion typów z art. 270a § 1 lub 2 k.k. może charakteryzować się niższym stopniem społecznej szkodliwości. Wówczas zachowanie sprawcy można zakwalifikować jako wypadek mniejszej wagi z art. 270a § 3 k.k., zagrożony karą grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności do lat 2. To rozwiązanie łągodzące odpowiedzialność karną sprawy ma szczególne znaczenie na gruncie typu kwalifikowanego z art. 270a § 2 k.k., pozwala bowiem na zmianę charakteru przestępstwa ze zbrodni na występki, a co za tym idzie, pozwala sądowi na orzeczenie kar nieizolacyjnych (grzywna lub kara ograniczenia wolności) i warunkowego umorzenia postępowania. Podobny skutek (zmiana charakteru ze zbrodni na występki) wynika z zakwalifikowania na podstawie art. 277a § 2 k.k. jako wypadku mniejszej wagi zachowania mieszczącego się od strony formalnej w opisie typu z art. 277a § 1 k.k., sprawca będzie podlegał wówczas karze pozbawienia wolności do lat 5.

W art. 277b k.k. ustawodawca przewidział szczególną podstawę zwiększenia liczby orzeczonych stawek dziennych grzywny. W razie skazania za przestępstwo określone w art. 270a § 1 lub 2 albo art. 277a § 1 k.k. grzywnę orzeczoną obok kary pozbawienia wolności można wymierzyć w wysokości do 3000 stawek dziennych.

Z kolei w art. 277c k.k. ustawodawca przewidział rozwiązania łągodzące odpowiedzialność karną sprawcy idącego na współpracę z organami wymiaru sprawiedliwości. I tak na mocy §1 powołanego artykułu sąd na wniosek prokuratora stosuje nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1 lub 2, który zawiadomił o nim organ powołany do ścigania przestępstw i ujawnił wszystkie istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców, zanim organ ten się o nich dowiedział.

Na mocy § 2 art. 277c k.k. sąd na wniosek prokuratora może odstąpić od wymierzenia kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1, 2 lub 3, lub art. 277a § 2, który – oprócz spełnienia warunków określonych w § 1 – zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

Z kolei na podstawie art. 277c § 3 k.k. sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 277a § 1, który – oprócz spełnienia

warunków określonych w § 1 – zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

Ponadto, w myśl art. 277d k.k., przepisy art. 277c § 1 i 3 stosuje się odpowiednio do sprawcy, który po wszczęciu postępowania ujawnił wobec organu powołanego do ścigania przestępstw wszystkie jemu znane, a nieznanе dotychczas temu organowi istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców.

### 2.1.7. Zbieg przepisów ustawy i tryb ścigania

M. Mozgawa wskazuje, że przepisy art. 270a § 1, 2 lub 3 k.k. mogą pozostawać w rzeczywistym właściwym zbiegu z przepisem art. 286 § 1 lub 3 k.k. (oszustwo) lub z art. 296 § 1–3 k.k. (nadużycie zaufania). Przepisy art. 270a mają charakter przepisów szczególnych w stosunku do art. 270 § 1 (a zatem w grę wchodzi ich pozorny zbieg)<sup>67</sup>.

Z kolei T. Sroka dopatruje się możliwości zbiegu art. 270a k.k. z art. 303 k.k.<sup>68</sup> (nieprowadzenie lub nierzetelne prowadzenie dokumentacji działalności gospodarczej). W takim wypadku w jego ocenie dla oddania w pełni kryminalnej zawartości bezprawia, w szczególności ze względu na potrzebę uwzględnienia w kwalifikacji prawnej czynu faktu wyrządzenia szkody majątkowej, konieczne jest zastosowanie kumulatywnej kwalifikacji<sup>69</sup>.

Przestępstwa określone w art. 270a § 1–3 k.k. oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. ścigane są z urzędu.

## 2.2. Przestępstwo fałszerstwa intelektualnego faktur

Kodeks karny rozpoznaje następujące typy przestępstwa fałszerstwa intelektualnego faktur:

1. typ podstawowy polegający na wystawieniu faktury, w której poświadczono nieprawdę, lub użyciu takiej faktury lub faktur (art. 271a § 1 k.k.);
2. typ kwalifikowany wartością kwoty należności ogółem większą niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości albo sposobem działania polegającym na uczynieniu sobie stałego źródła dochodu z popełnienia przestępstwa (art. 271a § 2 k.k.);
3. wypadek mniejszej wagi typów z art. 271a § 1 lub 2 (art. 271a § 3 k.k.);
4. typ kwalifikowany przestępstwa z art. 271a § 1 k.k. wartością kwoty należności ogółem większą niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości (art. 277 a § 1 k.k.);

<sup>67</sup> M. Mozgawa, *Kodeks karny...*, art. 270..., nb. 11.

<sup>68</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 270(a)... nb 40.

<sup>69</sup> Ibidem.

5. wypadek mniejszej wagi typu z art. 277a § 1 k.k. (art. 277a § 2 k.k.).

### 2.2.1. Przedmiot ochrony

Przestępstwo fałszerstwa intelektualnego faktury (art. 271a k.k.) ukazuje pewne podobieństwa do przestępstwa fałszerstwa intelektualnego dokumentu z art. 271 k.k., gdyż – w myśl art. 115 § 14a k.k. – faktura jest szczególną postacią dokumentu, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.). Z tego względu jako przedmiot ochrony w przypadku typów z art. 271a k.k. (i odnosnych z art. 277a k.k.) wskazuje się: wiarygodność dokumentów (faktur) w ich aspekcie dowodowym na płaszczyźnie ich treściowej zawartości<sup>70</sup>, a także pewność obrotu opartą na publicznym zaufaniu do treści faktury i domniemaniu jej prawdziwości<sup>71</sup>.

Z kolei jako poboczny przedmiot ochrony wskazuje się interes fiskalny państwa lub Unii Europejskiej<sup>72</sup> oraz prawidłowość uiszczania należności publicznoprawnych<sup>73</sup>.

Jak podnosi T. Razowski, tak nakreślony przedmiot ochrony przesądza o tym, że każda z postaci omawianego przestępstwa stanowi tzw. przestępstwo bez ofiar, w wypadku którego nie występuje pokrzywdzony<sup>74</sup>.

### 2.2.2. Podmiot czynu zabronionego

W odróżnieniu od przestępstwa fałszerstwa intelektualnego dokumentu z art. 271 k.k., które ma charakter indywidualny, fałszerstwo intelektualne faktury z art. 271a k.k. (także art. 277a k.k.) jest przestępstwem powszechnym. Jego sprawcą może stać się każda osoba zdolna do poniesienia odpowiedzialności karnej. Kręgu podmiotów zdolnych do popełnienia czynu zabronionego z art. 271a k.k. nie ograniczono do osób uprawnionych do wystawienia faktury (por. art. 271 k.k.). W konsekwencji poświadczenia nieprawdy w fakturze

<sup>70</sup> T. Sroka, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Część II. Komentarz do art. art. 212–277d*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2017, art. 271(a), nb 1 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587746560/544000/wrobel-wlodzimierz-red-zoll-andrzej-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna=-tom-ii-czesc-ii-komentar...?cm=URELATIONS> [dostęp: 11.1.2024]; A. Lach, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023, art. 271(a), nb 1 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587926950/724390/konarska-wrzošek-violetta-red-kodeks-karny-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 11.01.2024].

<sup>71</sup> T. Razowski, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2021, art. 271(a), nb 3 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587881228/678668/giezek-jacek-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 11.01.2024].

<sup>72</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 1; M. Mozgawa [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 271(a) nb 2 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587737151/730160/mozgawa-marek-red-kodeks-karny-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS> [dostęp: 11.1.2024]; T. Razowski, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 3.

<sup>73</sup> A. Lach, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 1.

<sup>74</sup> T. Razowski, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 3.

dopuszczyć się może zarówno osoba uprawniona do wystawienia faktury, jak i osoba nieposiadająca takiego uprawnienia<sup>75</sup>.

### 2.2.3. Strona podmiotowa

Wszystkie typy czynów zabronionych określone w art. 271a § 1–3 k.k. oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. mają charakter umyślny. Zarówno wystawienie faktury poświadczającej nieprawdę, jak i jej używanie może zostać popełnione tak z zamiarem bezpośrednim, jak i wynikowym. W praktyce oznacza to, że dla przyjęcia umyślności poświadczenia nieprawdy w fakturze konieczne będzie, aby sprawca miał pełną świadomość tego, że wystawia fakturę (czy faktury), podając w niej (nich) nieprawdę, albo przewidując taką możliwość, i na nią się godził. Natomiast sprawca używania faktury poświadczającej nieprawdę powinien działać ze świadomością, że używaną przez niego fakturę sfalszowano, albo przewidując taką możliwość, godzić się na użycie takiej faktury.

Zdaniem M. Mozgawy<sup>76</sup> słuszne jest przy tym stwierdzenie zawarte w uzasadnieniu projektu, że: „Nie będą podlegały [...] odpowiedzialności osoby, które przypadkowo popełnią błąd przy wystawieniu faktury, nawet jeżeli powstanie on w wyniku niedbalstwa, a nawet lekkomyślności”<sup>77</sup>.

### 2.2.4. Typ podstawowy z art. 271a § 1 k.k.

Występek z art. 271a § 1 k.k. od strony przedmiotowej polegać może, po pierwsze, na wystawieniu faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub, po drugie, użyciu takiej faktury lub faktur.

Realizacja pierwszej czynności sprawczej zakłada dopuszczenie się fałszu intelektualnego w wystawionej fakturze. Dla zdekodowania poświadczenia nieprawdy uzasadnione jest zastosowanie ustaleń doktryny i judykatury poczynionych na gruncie art. 271 § 1 k.k. (przestępstwo sfalszowania intelektualnego dokumentu). Poświadczenie nieprawdy może

<sup>75</sup> M. Gałązka, *Kodeks karny...* Art. 271a nt 15. W literaturze odnotowano także przeciwny pogląd dopatrujący się w typie z art. 271a k.k. przestępstwa indywidulanego, które może popełnić jedynie osoba uprawniona do wystawienia faktury. Przywołany pogląd ma jednak charakter mniejszościowy. M. Żelichowski [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. 2, *Komentarz do art. 222–316*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2017, s. 543.

<sup>76</sup> M. Mozgawa, *Kodeks karny...*, art. 271a..., nb. 6.

<sup>77</sup> *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy...*, VIII kadencja, druk sejm. nr 888.

polegać na potwierdzeniu okoliczności, które nie miały miejsca, ich zatajeniu lub przeinaczeniu. Czynność ta zakłada zatem potwierdzenie okoliczności niezgodnych z rzeczywistością<sup>78</sup>.

Zgodnie z dyspozycją art. 271a § 1 k.k. poświadczenie nieprawdy ma dotyczyć „okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”. Chodzi tu o jakiegokolwiek należności stanowiące wpływ do budżetów publicznych, w szczególności należności państwowe, samorządowe oraz Unii Europejskiej<sup>79</sup>.

A *contrario* należy przyjąć, że zachowanie polegające na poświadczeniu nieprawdy w wystawionej fakturze co do okoliczności faktycznych, które nie mają znaczenia dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, nawet przy założeniu, że stanowią obligatoryjne elementy faktury, nie stanowi przestępstwa z art. 271a § 1 k.k. Podobne założenie należy przyjąć w przypadku poświadczenia nieprawdy co do okoliczności faktycznych, które nie należą do obligatoryjnych elementów treści faktury. W kwestii prawnej oceny zachowań polegających na poświadczeniu nieprawdy w wystawionej fakturze co do okoliczności stanowiących elementy obligatoryjne faktury, które nie mają znaczenia dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, należy uzupełnić za T. Sroka, że na mocy ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług obligatoryjnym elementom faktury przysługuje walor zaufania publicznego. Dlatego też należy przyjąć, że poświadczenie nieprawdy w wystawionej fakturze co do okoliczności stanowiących elementy obligatoryjne treści tejże faktury, które jednak nie są okolicznościami faktycznymi mogącymi mieć wpływ na określenie wysokości należności publicznoprawnej, może stanowić przestępstwo poświadczenia nieprawdy w dokumencie co do okoliczności mającej znaczenie prawne z art. 271 § 1 k.k., a także wystawienie faktury w sposób nierzetelny w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s.<sup>80</sup>

Jak wskazuje T. Sroka, poświadczenie nieprawdy na fakturze co do okoliczności określonych w art. 271a § 1 k.k. dotyczy wyłącznie faktury wystawionej. A zatem czynność poświadczenia nieprawdy jest dokonana dopiero wówczas, gdy faktura zawierająca takie poświadczenie zostanie wystawiona, czyli wprowadzona do obrotu prawnego, np. przez wręczenie jej osobie trzeciej czy też umieszczenie w dokumentacji księgowej przedsiębiorcy<sup>81</sup>.

Przykładem poświadczenia nieprawdy w wystawianej fakturze może być np. wystawienie faktury pustej, w której dokonuje się potwierdzenia nierzeczywistej transakcji<sup>82</sup>. W kategoriach fałszu intelektualnego można także rozpatrywać wystawienie faktury z datą wsteczną<sup>83</sup>.

Realizacja drugiego znamienia czynności sprawczej z art. 271a § 1 k.k. – użycie faktury, w której poświadczono nieprawdę co do okoliczności określonych w tym przepisie – może

<sup>78</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 5.

<sup>79</sup> Ibidem.

<sup>80</sup> Ibidem, nb 7.

<sup>81</sup> Ibidem, nb 9.

<sup>82</sup> Wyrok SA w Warszawie z 17 maja 2016 r., II AKa 118/16, LEX nr 2171281.

<sup>83</sup> Wyrok SA w Katowicach z 7 marca 2016 r., II AKa 366/15, LEX nr 20471.

polegać np. na jej zaksięgowaniu, przedłożeniu organom podatkowym, uwzględnieniu w deklaracji podatkowej<sup>84</sup>. Zasadniczo dla interpretacji znamienia „używa” na gruncie przepisu art. 271a § 1 k.k. pomocne mogą się okazać ustalenia doktryny i judykatury zapadłe na kanwie interpretacji tego znamienia w odniesieniu do typu z art. 270 § 1 k.k. Jak podnosi T. Sroka, używanie sfałszowanej faktury oznacza wykorzystanie jej w takich sytuacjach i w taki sposób, w jaki wykorzystana byłaby w obrocie prawnym faktura zgodna z prawdą<sup>85</sup>.

Zgodnie z ograniczeniem przyjętym w ustawowym opisie typu z art. 271a § 1 k.k. realizacja obu znamion czynności sprawczej, tj. wystawienia faktury poświadczającej nieprawdę oraz użycia takiej faktury, zajdzie dopiero wówczas, gdy wartość (lub wartość łączna) kwoty należności ogółem okaże się znaczna. Zgodnie z definicją legalną przyjętą na gruncie art. 115 § 7 k.k. do określenia znaczenia sformułowania „wartość lub łączna wartość jest znaczna” należy stosować odpowiednio art. 115 § 5 k.k., dotyczący mienia znacznej wartości (jest nim mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 200 000 zł). W ten sposób na gruncie art. 271a § 1 k.k. karalne jest poświadczenie nieprawdy w wystawionej fakturze lub fakturach zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość przekracza 200 000 zł, a także używanie takiej faktury (faktur). Odwołując się do uzasadnienia projektu nowelizacji wprowadzającej do k.k. odrębne typy przestępstw VAT-owskich, można przypomnieć, że w założeniu projektodawców:

Odpowiedzialność na podstawie prawa karnego powszechnego z art. 271a k.k. ma odnosić się jedynie do faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna lub wielka; w pozostałym zakresie czynów zabronionych o niższej abstrakcyjnej społecznej szkodliwości pozostaje odpowiedzialność na gruncie art. 62 k.k.s. lub art. 271 k.k.<sup>86</sup>

Jeśli zatem przedmiotem działania sprawcy stałyby się faktury, w których wartość lub łączna wartość kwoty należności ogółem nie przekracza 200 000 zł, może się pojawić odpowiedzialność za przestępstwo z art. 271 § 1 k.k. lub z art. 273 k.k.<sup>87</sup>

Co do pojęcia faktury na gruncie art. 271a § 1 k.k. zastosowanie znajdują ustalenia przedstawione wcześniej, w związku z charakterystyką znamienia przedmiotu oddziaływania sprawcy na gruncie typu z art. 270a § 1 k.k.

<sup>84</sup> A. Lach, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 4.

<sup>85</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 10.

<sup>86</sup> Uzasadnienie..., druk sejm. nr 888, s. 7.

<sup>87</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 15.

### 2.2.5. Typy zmodyfikowane

Zbrodnia z art. 271a § 2 k.k. stanowi typ kwalifikowany względem występku z art. 271a § 1 k.k. skonstruowany w oparciu o dwa znamiona kwalifikujące, pozostające względem siebie w alternatywie rozłącznej (lub). Surowsza odpowiedzialność sprawcy fałszu intelektualnego faktury lub jej użycia powiązana jest po pierwsze z przedmiotem czynności wykonawczej, po drugie – sposobem działania sprawcy.

W pierwszym przypadku sprawca poniesie surowszą odpowiedzialność, jeżeli jego działanie dotyczyć będzie faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. Zgodnie z art. 115 § 6 k.k. mieniem wielkiej wartości jest mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 1 000 000 zł. A zatem należy przyjąć, że kwota należności ogółem na gruncie art. 271a § 2 k.k. powinna być większa niż 5 000 000 zł.

Drugim znamieniem kwalifikującym na gruncie art. 271a § 2 k.k. jest sposób działania sprawcy, który z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu. Znamię to należy interpretować z wykorzystaniem dorobku wypracowanego na gruncie art. 65 § 1 k.k., gdzie uczynienie sobie przez sprawcę stałego źródła dochodu z popełnienia przestępstw stanowi przesłankę nadzwyczajnego obostrzenia kary.

Przyjmuje się, że sprawca czyni z popełnienia przestępstwa swe stałe źródło dochodu, gdy dopuszcza się przestępstwa wielokrotnie z pewną regularnością i z niego uzyskuje systematycznie dochód, który nie musi być jedynym ani głównym źródłem jego utrzymania. Nie jest przy tym istotne, na jaki cel sprawca przeznaczą dochód ani jakie są pobudki, którymi się kieruje<sup>88</sup>. Na gruncie art. 271a § 2 (podobnie jak w odniesieniu do typu z art. 270a § 1 k.k.) aktualizuje się pytanie, czy chodzi o to, aby sprawca uczynił sobie stałe źródło dochodu z popełnienia jakiegokolwiek przestępstwa (lub przestępstw), czy też o to, aby w grę wchodziły jedynie przestępstwa z art. 271a (ewentualnie współistniejące z innymi). Wydaje się, że wykładnia celowościowa przemawia za tym drugim rozwiązaniem<sup>89</sup>.

Kolejny typ kwalifikowany fałszu materialnego faktury przewiduje art. 277a § 1 k.k. Znamieniem kwalifikującym jest dopuszczenie się przestępstwa z art. 271a § 1 k.k. wobec faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. Zgodnie z art. 115 § 6 k.k. oznacza to kwotę powyżej 10 000 000 zł.

W przypadkach o obniżonym stopniu społecznej szkodliwości ustawodawca przewidział wobec sprawcy fałszu intelektualnego faktury lub jej użycia łagodniejszą odpowiedzialność

<sup>88</sup> Por. M. Mozgawa, *Kodeks karny...*, art. 270a... nb 8. Zob. także wyrok SA w Krakowie z 31 marca 2015 r., II AKa 34/15, KZS 2015/4, poz. 84.

<sup>89</sup> Ibidem.



za tzw. wypadek mniejszej wagi. Dotyczy to typów z art. 271a § 1 lub 2 (na podstawie art. 271a § 3 k.k.) oraz art. 277a § 1 k.k. (na podstawie art. 277a § 2 k.k.).

Na gruncie art. 271a § 3 k.k., analogicznie do art. 270a § 3 k.k., okolicznością pozwalającą na przyjęcie wypadku mniejszej wagi może być niska wartość należności wskazanych w fakturze (co będzie odnosić się do § 1) czy niewielki stopień (realnego) zagrożenia dla interesów finansowych państwa<sup>90</sup>. Punktem odniesienia dla oceny przyjęcia wypadku mniejszej wagi może stać się: wysokość kwoty wskazanej na fakturze, wysokość należności lub jej zwrotu wynikająca z wystawienia faktury, o którą budżet zostałby uszczuplony<sup>91</sup>.

### 2.2.6. Sankcje

Występek fałszerstwa intelektualnego faktury, jak i jej użycia z art. 271a § 1 jest zagrożony karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. Zważywszy na wysokość zagrożenia karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 8 lat, wobec sprawcy czynu zabronionego z art. 271a § 1 k.k. może znaleźć zastosowanie art. 37 a k.k., na mocy którego sąd może zamiast kary pozbawienia wolności orzec karę ograniczenia wolności nie niższą od 4 miesięcy albo grzywnę nie niższą od 150 stawek dziennych, w szczególności jeżeli równocześnie orzeka środek karny, środek kompensacyjny lub przepadek. Przyjęta przez ustawodawcę wysokość sankcji nie pozwala jednak na skorzystanie z instytucji warunkowego umorzenia postępowania (art. 66 § 2 k.k.).

Typ kwalifikowany z art. 271a § 2 jest zbrodnią zagrożoną karą pozbawienia wolności od lat 3 do 20. Ze względu na wysokość założonej sankcji nie jest możliwe zastosowanie warunkowego umorzenia postępowania (art. 66 § 2 k.k.) ani tzw. kary mieszanej z art. 37b k.k.

Jeszcze surowiej zagrożony jest typ kwalifikowany z art. 277a § 1 k.k. Sprawca czynu z art. 271a § 1 k.k. wobec faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności od 5 do 25 lat.

Ustawodawca przewidział także sytuacje, w których realizacja znamion typów z art. 271a § 1 lub 2 k.k. może charakteryzować się niższym stopniem społecznej szkodliwości. Wówczas zachowanie sprawcy może zostać zakwalifikowane jako wypadek mniejszej wagi z art. 271a § 3 k.k., zagrożony karą pozbawienia wolności do lat 3. To rozwiązanie łagodzące odpowiedzialność karną sprawy ma szczególne znaczenie na gruncie typu kwalifikowanego z art. 271a § 2 k.k., pozwala bowiem na zmianę charakteru przestępstwa ze zbrodni na występpek, a co za tym idzie, pozwala sądowi na orzeczenie kar nieizolacyjnych (grzywna lub kara ograniczenia wolności) i warunkowego umorzenia postępowania. Podobny skutek (zmiana

<sup>90</sup> Por. M. Gałązka, [w:] *Kodeks karny...*, s 1484.

<sup>91</sup> Por. A. Lach, [w:] *Kodeks karny...*, art. 270(a)...., nb 4.

charakteru ze zbrodni na występku) wynika z zakwalifikowania na podstawie art. 277a § 2 k.k. jako wypadku mniejszej wagi zachowania mieszczącego się od strony formalnej w opisie typu z art. 277a § 1 k.k., sprawca podlega wówczas karze pozbawienia wolności do lat 5.

W art. 277b k.k. ustawodawca przewidział szczególną podstawę zwiększenia liczby orzeczonych stawek dziennych grzywny. W razie skazania za przestępstwo określone w art. 271a § 1 lub 2 albo art. 277a § 1 k.k. grzywnę orzeczoną obok kary pozbawienia wolności można wymierzyć w wysokości do 3000 stawek dziennych.

Z kolei w art. 277c k.k. ustawodawca przewidział rozwiązania łagodzące odpowiedzialność karną sprawcy idącego na współpracę z organami wymiaru sprawiedliwości. I tak, na mocy artykułu powołanego w § 1 sąd na wniosek prokuratora stosuje nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 271a § 1 lub 2, który zawiadomił o nim organ powołany do ścigania przestępstw i ujawnił wszystkie istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców, zanim organ ten się o nich dowiedział.

Na mocy § 2 art. 277c k.k. sąd na wniosek prokuratora może odstąpić od wymierzenia kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 271a § 1, 2 lub 3, lub art. 277a § 2, który – oprócz spełnienia warunków określonych w § 1 – zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

Z kolei na podstawie art. 277c § 3 k.k. sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 277a § 1, który – oprócz spełnienia warunków określonych w § 1 – zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

Ponadto w myśl art. 277 d k.k. przepisy art. 277c § 1 i 3 stosuje się odpowiednio do sprawcy, który po wszczęciu postępowania ujawnił wobec organu powołanego do ścigania przestępstw wszystkie jemu znane, a nieznanne dotychczas temu organowi istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców.

### 2.2.7. Zbieg przepisów ustawy i tryb ścigania

W przypadku wystawienia faktury poświadczającej nieprawdę, a następnie użycia jej przez tego samego sprawcę należałoby przyjąć, że nie zachodzi zbieg przestępstw, a zachowanie sprawcy należy traktować jako jedno przestępstwo<sup>92</sup>. T. Sroka wskazuje, że art. 271a k.k. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. w zakresie, w jakim wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub posługiwanie się taką fakturą będzie jednocześnie

<sup>92</sup> M. Mozgawa, *Kodeks karny...*, art. 271a..., nb 9.

realizować znamiona wystawienia faktury (lub faktur) zawierającej kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest co najmniej znaczna, poświadczającej nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub używania takiej faktury (faktur)<sup>93</sup>.

Z kolei według Sebastiana Kowalskiego pomiędzy przepisami art. 271 § 1 i art. 271a § 1 zachodzi zbieg pomijalny, rozwiązywany na zasadzie konsumpcji, gdzie przepisem konsumującym jest art. 271a § 1, natomiast przepis art. 271 § 1 stanowi *lex specialis* wobec art. 273<sup>94</sup>.

Przestępstwa określone w art. 271a § 1-3 k.k. oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. są ścigane z urzędu.

---

<sup>93</sup> T. Sroka, *Kodeks karny...*, art. 271(a), nb 31.

<sup>94</sup> S. Kowalski, *Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny*, PiP 2019/2, s. 96.



### 3. Obraz statystyczny nowych instrumentów polityki karnej

Przedmiotem niniejszego opracowania jest stosowanie w praktyce przepisów wprowadzonych ustawą z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 244) penalizujących fałszowanie faktur. Warto więc zarysować statystyczny obraz tych przestępstw z lat 2017–2022, czyli z pełnego okresu ich obowiązywania, obejmujący: liczbę postępowań wszczętych przez Policję, liczbę przestępstw stwierdzonych, przestępstw wykrytych oraz osób podejrzanych, osądzonych i skazanych<sup>95</sup>. Dane te zdecydowaliśmy się zaprezentować na tle danych o wszystkich przestępstwach z rozdziału XXXIV kodeksu karnego dotyczącego przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów.

Dostępne statystyki zawierają szczegółowe informacje dotyczące siedmiu przestępstw:

1. fałszerstwo materialne faktur w typie podstawowym – art. 270a § 1 k.k. – zagrożone karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat;
2. fałszerstwo materialne faktur w typie kwalifikowanym – art. 270a § 2 k.k. – zagrożone karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 3 lat;
3. fałszerstwo materialne faktur w typie uprzywilejowanym – art. 270a § 3 k.k. – zagrożone karą grzywny, ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do 2 lat;
4. fałszerstwo intelektualne faktur w typie podstawowym – art. 271a § 1 k.k. – zagrożone karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat;
5. fałszerstwo intelektualne faktur w typie kwalifikowanym – art. 271a § 2 k.k. – zagrożone karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 3 lat;
6. fałszerstwo intelektualne faktur w typie uprzywilejowanym – art. 271a § 3 k.k. – zagrożone karą pozbawienia wolności do 3 lat;

---

<sup>95</sup> Prezentowane pojęcia wymagają krótkiego wyjaśnienia. Przez postępowanie wszczęte rozumie się postępowanie wszczęte przez jednostkę organizacyjną Policji w związku ze zdarzeniem, co do którego zachodzi podejrzenie, że jest przestępstwem, albo jest wszczęte przez prokuraturę i przekazane Policji do dalszego bezpośredniego prowadzenia. Przestępstwo stwierdzone to przestępstwo będące zbrodnią lub występkiem ściganym z oskarżenia publicznego, w tym także przestępstwem skarbowym, objęte postępowaniem przygotowawczym zakończonym, w wyniku którego potwierdzono zaistnienie czynu zabronionego. Przestępstwo wykryte jest to przestępstwo stwierdzone, w którym ustalono przynajmniej jednego podejrzanego w zakończonym postępowaniu przygotowawczym. Podejrzany to osoba, wobec której wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów (art. 313 § 1 k.p.k.) albo której bez wydania takiego postanowienia postawiono zarzut w związku z rozpoczęciem przesłuchania w charakterze podejrzanego. Osądzony to osoba, wobec której zapadło orzeczenie sądowe (skazanie, uniewinnienie, umorzenie postępowania). Skazany to osoba, wobec której wydano prawomocny wyrok karny. Zob.: *Uwagi i definicje* [online] <https://statystyka.policja.pl/download/20/232288/Uwagiidefinicje.docx> [dostęp: 10.09.2023].

7. fałszerstwo faktur z kwotą należności przekraczającą 10 mln zł – art. 277a k.k. – zagrożone karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 5 lat albo 25 lat pozbawienia wolności (niestety dane statystyczne nie rozróżniają w tym przypadku paragrafu 1 i paragrafu 2 określającego typ uprzywilejowany – przypadek mniejszej wagi)<sup>96</sup>.

Od 2017 r. liczba wszczynanych postępowań i stwierdzanych przestępstw fałszerstwa faktur systematycznie rosła (por. tabela 1). O ile w 2017 r. Policja odnotowała jedynie 15 tego typu czynów, to w 2022 już 981. Jednak na tle wszystkich przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów fałszerstwa faktur są bardzo mało liczne – stanowią jedynie ok. 1% z nich. Patrząc bardziej szczegółowo na prezentowane w tabeli 1 dane można zauważyć, że spośród poszczególnych artykułów i paragrafów nowo wprowadzonych przepisów dominują art. 270a § 1 i art. 271a § 1 k.k. Przestępstwa te mają bardzo wysoką wykrywalność (jest to oczywiście związane z samym procesem ich zgłaszania, co zostanie jeszcze szczegółowo omówione przy opisie wyników badań aktowych). Najczęściej jeden podejrzany popełniał przynajmniej kilka z tych przestępstw (liczba podejrzanych jest wielokrotnie niższa od liczby przestępstw wykrytych).

Tabela 1. Liczba postępowań wszczętych, przestępstw stwierdzonych, przestępstw wykrytych i podejrzanych o fałszerstwa faktur

Postępowania wszczęte						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	29 049	27 350	25 498	20 086	19 915	18 390
Fałszerstwa faktur	39	117	182	244	256	346
Art. 270a § 1 k.k.	30	80	105	130	128	147
Art. 270a § 2 k.k.	0	1	0	1	2	7
Art. 270a § 3 k.k.	2	5	14	20	22	36
Art. 271a § 1 k.k.	5	25	51	81	82	115
Art. 271a § 2 k.k.	1	2	4	7	12	15
Art. 271a § 3 k.k.	1	3	7	4	10	20
Art. 277a k.k.		1	1	1	0	6

<sup>96</sup> Na marginesie warto zauważyć, że od 1 października 2023 r. zmianie uległa wysokość kary przewidzianej za przestępstwa art. 270a § 2 k.k. i art. 271a § 2 k.k. i obecnie są one zagrożone karą pozbawienia wolności od lat 3 do 20 oraz art. 277a k.k., które zagrożone jest karą pozbawienia wolności od lat 5 do 25. Zob. Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 2600 ze zmianą Dz.U. z 2023 r., poz. 403).

Przestępstwa stwierdzone						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	68 070	60 608	57 790	54 873	57 675	84 285
Fałszerstwa faktur	15	167	236	515	514	981
Art. 270a § 1 k.k.	11	62	155	406	219	322
Art. 270a § 2 k.k.	1	2	14	26	3	16
Art. 270a § 3 k.k.	2	95	28	19	63	110
Art. 271a § 1 k.k.	1	7	25	44	71	426
Art. 271a § 2 k.k.			1	12	16	14
Art. 271a § 3 k.k.		1	3	4	135	89
Art. 277a k.k.			10	4	7	4
Przestępstwa wykryte						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	54 208	47 945	45 800	45 862	49 202	76 566
Fałszerstwa faktur	8	144	206	487	464	913
Art. 270a § 1 k.k.	4	41	134	385	180	271
Art. 270a § 2 k.k.	1	2	14	25	3	15
Art. 270a § 3 k.k.	2	93	23	17	59	104
Art. 271a § 1 k.k.	1	7	23	40	67	418
Art. 271a § 2 k.k.			1	12	16	12
Art. 271a § 3 k.k.		1	1	4	134	89
Art. 277a k.k.			10	4	5	4
Podejrzani						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	8698	7857	7290	6503	6202	5929
Fałszerstwa faktur	5	26	54	636	132	143
Art. 270a § 1 k.k.	3	16	40	28	61	53
Art. 270a § 2 k.k.	1	1	1	0	2	8
Art. 270a § 3 k.k.	0	4	2	122	12	10
Art. 271a § 1 k.k.	1	5	10	23	40	52
Art. 271a § 2 k.k.			0	10	8	15
Art. 271a § 3 k.k.		0	0	40	9	4
Art. 277a k.k.		0	1	0	0	1

Źródło: Dane Komendy Głównej Policji

Według danych Policji przestępstwa fałszerstwa faktur były najczęściej popełniane w dużych miastach – prawie połowa z nich miała miejsce w miastach od 201 tys. do 500 tys. mieszkańców (czyli najczęściej wojewódzkich). Co ciekawe, dla wszystkich przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów ta prawidłowość jest trochę inna – ponad połowa z tych przestępstw miała miejsce w miastach od 21 do 200 tys. mieszkańców (głównie powiatowych).

Tabela 2. Liczba przestępstw stwierdzonych o fałszerstwa faktur według klasy miejscowości w 2022 r.

	Ogółem	Wieś	Miasto do 20 tys.	Miasto 21–200 tys.	Miasto 201–500 tys.	Miasto pow. 500 tys.
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	84 285	7699	14 006	48 231	7996	6353
Fałszerstwa faktur	981	237	48	150	437	109
Art. 270a § 1 k.k.	322	110	35	73	18	86
Art. 270a § 2 k.k.	16	0	0	8	0	8
Art. 270a § 3 k.k.	110	1	4	8	96	1
Art. 271a § 1 k.k.	426	67	7	41	300	11
Art. 271a § 2 k.k.	14	0	1	9	3	1
Art. 271a § 3 k.k.	89	58	0	11	20	0
Art. 277a k.k.	4	1	1	0	0	2

Źródło: Dane Komendy Głównej Policji

Jeśli chodzi o płeć przestępców, widać, że niezależnie od czasu, kraju czy rodzaju przestępstwa dominuje przestępczość mężczyzn<sup>97</sup>. Podobnie jest także w przypadku fałszerstw faktur – w 2022 r. tylko ok. 22% ich sprawców stanowiły kobiety (por. tabela 3). Warto jednak odnotować, że w ogólnej populacji podejrzanych udział kobiet był jeszcze niższy – w 2022 r. wyniósł on jedynie 12%<sup>98</sup>. Co ciekawe udział kobiet wśród sprawców wszystkich przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów był jeszcze trochę wyższy – wyniósł w 2022 r. 27%.

Tabela 3. Liczba osób podejrzanych o przestępstwa fałszerstwa faktur według płci w 2022 r.

	Ogółem	Kobiety		Mężczyźni	
		N	%	N	%
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	5929	1592	26,9	4337	73,1
Fałszerstwa faktur	143	31	21,7	112	78,3
Art. 270a § 1 k.k.	53	10	18,9	43	81,1
Art. 270a § 2 k.k.	8	2	25,0	6	75,0
Art. 270a § 3 k.k.	10	4	40,0	6	60,0
Art. 271a § 1 k.k.	52	8	15,4	44	84,6
Art. 271a § 2 k.k.	15	6	40,0	9	60,0
Art. 271a § 3 k.k.	4	1	25,0	3	75,0
Art. 277a k.k.	1	0	0,0	1	100,0

Źródło: Dane Komendy Głównej Policji

<sup>97</sup> Por. B. Gruszczyńska, M. Marczewski, A. Siemaszko, P. Ostaszewski, J. Włodarczyk-Madejska, J. Klimczak, *Atlas Przestępczości w Polsce 6*, Warszawa 2021, s. 46.

<sup>98</sup> Ibidem.



Z kolei pod względem wieku podejrzanych o przestępstwa fałszerstwa faktur dominują osoby od 30 do 49 lat (jak zresztą obecnie prawie w całej przestępczości rejestrowanej w Polsce, poza przestępczością narkotykową i nieskutkującą śmiercią przestępczością z użyciem przemocy<sup>99</sup>). Co ważne, analizowane tu przestępstwa nie są popełniane przez osoby najmłodsze – nie było w 2022 r. ani jednego podejrzanego w wieku do 24 lat (por. tabela 4).

Tabela 4. Liczba osób podejrzanych o przestępstwa fałszerstwa faktur według wieku w 2022 r.

	Ogółem	Do 24 lat		25–29 lat		30–49 lat		Pow. 50 lat	
		N	%	N	%	N	%	N	%
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	5929	625	10,5	713	12,0	3217	54,3	1374	23,2
Fałszerstwa faktur	143	0	0,0	13	9,1	89	62,2	35	24,5
Art. 270a § 1 k.k.	53	0	0,0	5	9,4	33	62,3	12	22,6
Art. 270a § 2 k.k.	8	0	0,0	0	0,0	5	62,5	3	37,5
Art. 270a § 3 k.k.	10	0	0,0	3	30,0	4	40,0	2	20,0
Art. 271a § 1 k.k.	52	0	0,0	2	3,8	37	71,2	12	23,1
Art. 271a § 2 k.k.	15	0	0,0	3	20,0	7	46,7	5	33,3
Art. 271a § 3 k.k.	4	0	0,0	0	0,0	2	50,0	1	25,0
Art. 277a k.k.	1	0	0,0	0	0,0	1	100	0	0,0

Źródło: Dane Komendy Głównej Policji

Podobnie jak liczba przestępstw i osób podejrzanych, z roku na rok rośnie także liczba osób skazanych z analizowanych artykułów kodeksu karnego. W 2017 r. były to cztery skazania, a w 2022 już 161 (por. tabela 5).

Tabela 5. Liczba osób skazanych za przestępstwa fałszerstwa faktur w latach 2017–2022

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	7573	7660	6897	6032	6348	4561
Fałszerstwa faktur	4	26	22	47	128	161
Art. 270a § 1 k.k.	0	9	11	28	81	85
Art. 270a § 2 k.k.	0	5	0	1	1	5
Art. 270a § 3 k.k.	4	10	5	4	0	0
Art. 271a § 1 k.k.	0	1	6	10	39	53
Art. 271a § 2 k.k.	0	0	0	4	2	10
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	0	0	0	0
Art. 277a k.k.	0	1	0	0	3	3

Źródło: Dane Ministerstwa Sprawiedliwości. Dane za lata 2017–2020 dotyczą skazań prawomocnych, a dane za lata 2021–2022 dotyczą skazań nieprawomocnych (w I instancji)

<sup>99</sup> Por. B. Gruszczyńska i inni, *Atlas Przestępczości...*, s. 48 i 60.

Tabela 6. Struktura osążeń za przestępstwa fałszerstwa faktur w roku 2021 i 2022

	Osążenia ogółem	Skazania		Umorzenie*		Uniewinnienie**		Skazania w wyniku uwzględnienia wniosku z art.: 335, 338a i 387 k.p.k.	
		N	%	N	%	N	%	N	% skazań
<b>2021</b>									
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	7413	6348	85,6	908	12,2	157	2,1	3400	53,6
Fałszerstwa faktur	134	128	95,5	6	4,5	0	0,0	18	14,1
Art. 270a § 1 k.k.	89	83	93,3	6	6,7	0	0,0	17	20,5
Art. 270a § 2 k.k.	1	1	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 271a § 1 k.k.	39	39	100	0	0,0	0	0,0	1	2,6
Art. 271a § 2 k.k.	2	2	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 277a k.k.	3	3	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0
<b>2022</b>									
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	5961	4561	76,5	1208	20,3	192	3,2	1645	36,1
Fałszerstwa faktur	174	161	92,5	11	6,3	2	1,1	58	36,0
Art. 270a § 1 k.k.	102	90	88,2	11	10,8	1	1,0	21	23,3
Art. 270a § 2 k.k.	5	5	100	0	0,0	0	0,0	5	100
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 271a § 1 k.k.	54	53	98,1	0	0,0	1	1,9	29	54,7
Art. 271a § 2 k.k.	10	10	100	0	0,0	0	0,0	3	30,0
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 277a k.k.	3	3	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0

\* Obejmuje umorzenie i warunkowe umorzenie.

\*\* Obejmuje uniewinnienie i odstąpienie od wymierzenia kary.

Źródło: dane ze sprawozdań statycznych Ministerstwa Sprawiedliwości MS-S6r i MS-S6o

Bardziej szczegółowe dane o decyzjach sądów i wymierzanych karach za analizowane przestępstwa wskazujemy dla dwóch ostatnich lat (2021 i 2022) – na podstawie sprawozdań statycznych o skazaniach w I instancji (por. tabela 6 i 7). Najczęstszą formą zakończenia sprawy o przestępstwa fałszerstwa faktur wniesionej do sądu jest skazanie sprawcy – takie wyroki zapadały w 96% spraw w 2021 r. i 93% spraw w 2022 r. Umorzenia i warunkowe umorzenia postępowań są w tych sprawach zdecydowanie rzadsze niż w pozostałych sprawach o przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów. O ile spośród spraw o fałszowanie faktur umorzenia stanowiły w 2022 r. jedynie 6% rozstrzygnięć, to sprawy o wszystkie przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów kończyły się w ten sposób aż w 20% przypadków.

Rzadsze też w analizowanych sprawach (w porównaniu do pozostałych fałszerstw) są wyroki uniewinniające i wydane w wyniku uwzględnienia wniosku o dobrowolne poddanie się karze, skazanie bez rozprawy lub bez przeprowadzenia postępowania dowodowego (por. tabela 6).

Tabela 7. Struktura skazań nieprawomocnych za przestępstwa fałszerstwa faktur w roku 2021 i 2022

	Skazania ogółem	Bezwzgl. pozbawienie wolności		Pozbaw. wolności z war. zaw.		Ogranicz. wolności		Grzywna samoistna	
		N	%	N	%	N	%	N	%
<b>2021</b>									
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	6348	348	5,5	3117	49,1	374	5,9	2496	39,3
Fałszerstwa faktur	128	33	25,8	25	19,5	32	25,0	38	29,7
Art. 270a § 1 k.k.	83	24	28,9	18	21,7	17	20,5	24	28,9
Art. 270a § 2 k.k.	1	1	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 271a § 1 k.k.	39	4	10,3	6	15,4	15	38,5	14	35,9
Art. 271a § 2 k.k.	2	1	50,0	1	50,0	0	0,0	0	0,0
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 277a k.k.	3	3	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0
<b>2022</b>									
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	4561	247	5,4	926	20,3	314	6,9	3069	67,3
Fałszerstwa faktur	161	38	23,6	66	41,0	18	11,2	39	24,2
Art. 270a § 1 k.k.	90	26	28,9	25	27,8	13	14,4	26	28,9
Art. 270a § 2 k.k.	5	0	0,0	5	100	0	0,0	0	0,0
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 271a § 1 k.k.	53	5	9,4	30	56,6	5	9,4	13	24,5
Art. 271a § 2 k.k.	10	4	40,0	6	60,0	0	0,0	0	0,0
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	–	0	–	0	–	0	–
Art. 277a k.k.	3	3	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0

Źródło: dane ze sprawozdań statycznych Ministerstwa Sprawiedliwości MS-S6r i MS-S6o. W tabeli nie uwzględniono kary mieszanej ze względu na małe liczebności – siedem skazań na tę karę za wszystkie przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów w 2021 r., jedno w 2022 r. i żadnego za fałszerstwa faktur

Skazywanym za przestępstwa fałszerstwa faktur zdecydowanie częściej niż za pozostałe fałszerstwa wymierzana była kara bezwzględnego pozbawienia wolności (24–26% skazań, podczas gdy za wszystkie przestępstwa z rozdziału XXXIV kodeksu karnego jedynie w około 5% – por. tabela 7) oraz kara ograniczenia wolności. Oznacza to, że fałszerstwa faktur są karane surowiej niż pozostałe fałszerstwa. Przy tak niewielkich liczbach skazań na bezwzględne pozbawienie wolności nieuprawnione byłoby wyciągnięcie daleko idących

wniosków o dokładnych wymiarach tej kary, warto jednak wskazać, że nie były one jednak szczególnie wysokie. W 2022 r. nie przekraczały wymiaru 1,5 roku bezwzględnego pozbawienia wolności. Jedynie za tzw. zbrodnię fakturową określoną w art. 277a k.k. – wynosiły 3 i 5 lat bezwzględnego pozbawienia wolności.

## **4. Metodologia przeprowadzonego badania aktowego i charakterystyka zbadanej próby**

Jak już sygnalizowano na wstępie, głównym celem przeprowadzonego badania aktowego była analiza funkcjonowania w praktyce wprowadzonych do kodeksu karnego przepisów art. 270a, 271a i 277a-d, zdiagnozowanie najpoważniejszych problemów pojawiających się przy prowadzeniu spraw o fałszerstwa faktur, ustalenie czasu trwania tych postępowań, skuteczności wymierzanych kar i środków o charakterze majątkowym oraz efektywności egzekucji tych kar i środków.

Dla realizacji tych celów zdecydowaliśmy się na przeprowadzenie badania aktowego wszystkich zakończonych prawomocnie w latach 2017–2022 spraw sądowych o analizowane przestępstwa. O przesłanie akt do badania zwróciliśmy się do wszystkich sądów, które wykazały przynajmniej jedno skazanie z wymienionych wyżej artykułów. W momencie przeprowadzania badania (maj–lipiec 2023 r.) dostępne były jedynie dane o skazaniach prawomocnych z lat 2017–2020 i o skazaniach nieprawomocnych (w I instancji) z lat 2021–2022. Do ustalenia listy sądów, do których zwróciliśmy się o akta, wykorzystaliśmy oba źródła danych. W odpowiedzi na odezwę otrzymano łącznie 194 akta spełniające założone kryteria, które zbadano przy użyciu przygotowanego kwestionariusza ankiety.

Interesowała nas zarówno charakterystyka sprawców tych przestępstw, opis czynów, działania organów państwowych skierowane na ich wykrywanie i zwalczanie, jak i przebieg samych badanych postępowań (przygotowawczego, sądowego i wykonawczego). Szczególnie ważna była zaś próba odtworzenia szczegółowego mechanizmu wyłudzenia podatku VAT, któremu służy fałszowanie faktur – czy sprawy obejmują skomplikowane „karuzele VAT-owskie”, czy mniej zaawansowane oszustwa z „pustymi fakturami”? Czy sprawcy działali w ramach zorganizowanej grupy przestępczej i ewentualnie jakie pełnili w niej funkcje (np. „słupów” lub „mózgów” itd.)? Interesowało nas także opisanie działań wykrywczych, dochodzeniowych i karnych zaangażowanych służb i instytucji, w tym Policji, Prokuratury, organów administracji skarbowej, sądów i komorników sądowych. Kwestionariusz ankiety zawierał zaś następujące części: opis sprawy, wymierzona kara, czyn, sprawcy, pokrzywdzony, biegli występujący w sprawie, postępowanie wykonawcze.

W toku badania chcieliśmy także zebrać dane umożliwiające ewaluację ex-post opisywanej nowelizacji. Zgodnie z Oceną Skutków Regulacji projektu ustawy wprowadzającej przestępstwa z art. 270a, 271a i 277a k.k. taka ewaluacja powinna być dokonana po upływie

co najmniej dwóch lat funkcjonowania przedmiotowych rozwiązań i obejmować: liczoną kwotowo i liczbowo wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej czynności fikcyjnych, kwotowy szacunek uszczupień budżetu państwa z tytułu nieuiszczonych należności podatkowych, liczbę wszczętych i zakończonych postępowań oraz liczbę skazań za popełnienie rozpatrywanych czynów zabronionych<sup>100</sup>.

Badanie objęło 194 sprawy osądzone przed 90 sądami – w większości rejonowymi (93% spraw – por. tabela 8) i w niewielkiej liczbie przed okręgowymi (7%). Sprawy te były dosyć obszerne – przeciętnie liczyły trzy tomy, choć tę wartość niewątpliwie zawyżały nieliczne bardzo duże sprawy. Mediana liczby wszystkich kart akt wynosiła jedynie 260, a więc trochę ponad jeden tom, najkrótsza sprawa (prawomocnie osądzona, zainicjowana na podstawie wyłączenia materiału dotyczącego jednego sprawcy z większej sprawy) miała tylko 41 kart, najdłuższa zaś 10 292 kart (52 tomy).

Tabela 8. Sąd rozstrzygający sprawę

	N	%
Rejonowy	180	92,8
Okręgowy	14	7,2
Ogółem	194	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

Podmiotem zawiadamiającym organy ścigania o popełnieniu przestępstwa fałszerstwa faktur był najczęściej Urząd Skarbowy – 37% spraw (por. tabela 9) oraz szeroko rozumiany pokrzywdzony (była to najczęściej firma, na której dane wystawiono sfałszowane faktury<sup>101</sup>). Po kilkanaście zbadanych spraw zainicjowano w wyniku prowadzonych czynności Straży Granicznej, Policji i Urzędu Celno-Skarbowego, a w pojedynczych sprawach w wyniku czynności innych instytucji, w tym: Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Wojewódzkiego Inspektoratu Ochrony Roślin i Nasiennictwa, Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej oraz Urzędu Celnego. Pięć spraw (3% zbadanych) wszczęto po złożeniu samooskarżenia przez jednego ze sprawców – najczęściej pełniącego rolę „słupa” w nielegalnym procederze. W 13 sprawach, zainicjowanych w wyniku wyłączenia materiałów danego sprawcy do odrębnego rozpatrzenia i w których aktach nie zawarto pierwotnego zawiadomienia, brak było danych o tym, kto złożył zawiadomienie.

<sup>100</sup> Ocena Skutków Regulacji z 8 września 2016 r. projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370134/dokument259751.docx> [dostęp 8.08.2023].

<sup>101</sup> W jednej sprawie była to też żona sprawcy, która złożyła zawiadomienie o stosowaniu przez niego przemocy oraz o tym, że fałszował faktury.

Tabela 9. Kto złożył zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa?

	N	%
Urząd Skarbowy	66	36,5
Urząd Celno-Skarbowy	16	8,8
Czynności Straży Granicznej	13	7,2
Czynności Policji	14	7,7
Inna instytucja	7	3,9
Pokrzywdzony	60	33,2
Samodenuncjacja	5	2,8
<b>Ogółem</b>	<b>181</b>	<b>100,0</b>
<i>Brak danych</i>	13	

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

Badane sprawy kończyły się najczęściej zwykłym wyrokiem skazującym (46% wszystkich – por. tabela 10), w 28% spraw zapadł wyrok w wyniku „porozumienia” skazanego z prokuratorem (najczęściej w trybie artykułu 335 k.p.k. – 42 sprawy, rzadziej w trybie art. 387 k.p.k. – 12 spraw i jedna sprawa w trybie art. 338a k.p.k.)<sup>102</sup>, w 17% spraw zapadł prawomocny wyrok nakazowy, w 12 sprawach postanowienie o warunkowym umorzeniu postępowania, w czterech sprawach – wyrok uniewinniający, a w dwóch ostatnich – postanowienie o umorzeniu sprawy.

Tabela 10. Rodzaj prawomocnego zakończenia sprawy

	N	%
Wyrok nakazowy	32	16,5
Wyrok w trybie konsensualnym	55	28,4
Wyrok skazujący zwykły	89	45,9
Wyrok uniewinniający	4	2,1
Umorzenie postępowania	2	1,0
Warunkowe umorzenie postępowania	12	6,2
<b>Ogółem</b>	<b>194</b>	<b>100,0</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

Wskazywana wyżej obszerność analizowanych akt wynikała głównie z rozmiarów materiału dowodowego zbieranego w toku postępowania przygotowawczego, a postępowania przed sądem były już najczęściej szybkie i mało rozbudowane. Świadczy o tym, np. informacja o liczbie przeprowadzonych terminów rozpraw sądowych. Przeciętnie taki termin był tylko

<sup>102</sup> Są to tak zwane tryby konsensualne pozwalające na szybsze zakończenie postępowania w wyniku porozumienia między oskarżycielem a oskarżonym co do winy i kary.

jeden, przy czym – co ważne – aż w 40% spraw nie było ani jednej rozprawy, a w 44% – jedna, w 7% – dwie i jedynie w 5% spraw – więcej niż dwie (maksymalnie 16 w jednej sprawie).

Tylko w 25 z badanych spraw (13%) znajdowało się pisemne uzasadnienie do wydanego wyroku. Przeciętnie uzasadnienie liczyło w tych sprawach 12 stron (najkrótsze jedynie trzy strony, najdłuższe – 35 stron. Jeszcze rzadziej, bo jedynie w 18 sprawach (9%) wniesiono apelację od wyroku I instancji. W ośmiu z nich apelację oddalono, a wyrok utrzymano w mocy. W jednej sprawie wyrok uchylono i sprawę przekazano do ponownego rozpoznania, a w dziewięciu miała miejsce zmiana treści wyroku. Zmiany te obejmowały przede wszystkim drobne modyfikacje kwalifikacji prawnych czynów i wymiaru kar – najczęściej na korzyść skazanego.

Postępowanie przygotowawcze w analizowanych sprawach, rozumiane jako liczba dni od zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa do skierowania do sądu aktu oskarżenia lub wniosku o ukaranie, trwało przeciętnie 412 dni (13,5 miesiąca), przy czym mediana była niższa i wynosiła 277 dni, czyli 9 miesięcy. Najkrótsze trwało tylko cztery dni (w sytuacji wyłączenia materiału od odrębnego rozpoznania), a najdłuższe pięć i pół roku. Najczęściej czas ten zawierał się w przedziale od sześciu miesięcy do roku (28%) i powyżej roku do dwóch lat (25%) – por. tabela 11.

Jak już sygnalizowaliśmy, postępowanie przed sądem I instancji było dużo krótsze – przeciętnie trwało 162 dni (trochę ponad pięć miesięcy, mediana 112 dni – ponad trzy i pół miesiąca). Najdłuższe z badanych postępowań trwało 1242 dni, czyli prawie trzy i pół roku. Czas trwania postępowania sądowego w I instancji zawierał się najczęściej w przedziale do trzech miesięcy – 44% i powyżej trzech miesięcy do sześciu miesięcy – 29% – por. tabela 12.

Postępowania przed sądem II instancji (w nielicznych sprawach, w których miało to miejsce) trwało zaś przeciętnie 209 dni (prawie siedem miesięcy, mediana 165 dni, czyli pięć i pół miesiąca, minimalnie 98 dni – trzy miesiące, maksymalnie 595 dni – półtora roku), a najczęściej powyżej trzech miesięcy do roku – por. tabela 13.

Tabela 11. Czas trwania postępowania przygotowawczego

	N	%
Do 3 miesięcy	24	13,6
Pow. 3 do 6 miesięcy	34	19,2
Pow. 6 mies. do roku	50	28,2
Pow. roku do 2 lat	44	24,9
Pow. 2 lat	25	14,1
Ogółem	177	100,0
<i>Brak danych</i>	17	

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego



Tabela 12. Czas trwania postępowania sądowego w I instancji

	N	%
Do 3 miesięcy	81	43,8
Pow. 3 do 6 miesięcy	54	29,2
Pow. 6 mies. do roku	33	17,8
Pow. roku do 2 lat	15	8,1
Pow. 2 lat	2	1,1
<b>Ogółem</b>	<b>185</b>	<b>100,0</b>
<i>Brak danych</i>	9	

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

Tabela 13. Czas trwania postępowania sądowego w II instancji

	N	%
Do 3 miesięcy	0	0,0
Pow. 3 do 6 miesięcy	8	53,3
Pow. 6 mies. do roku	6	40,0
Pow. roku do 2 lat	1	6,7
Pow. 2 lat	0	0,0
<b>Ogółem</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>
<i>Nie dotyczy / brak danych</i>	179	

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

W 47 sprawach (24% wszystkich badanych) wydano postanowienie o zasięgnięciu opinii przez przynajmniej jednego biegłego. Były one zlecane wyłącznie przez prokuraturę w toku postępowania przygotowawczego (ani jednej nie zlecił sąd). Najczęściej była to tylko jedna opinia w sprawie, w dziewięciu pojawiły się dwie opinie, a w jednej – cztery opinie. Opinie te w 20 sprawach (43%) dotyczyły analiz dokumentów – głównie autorstwa podpisów na fakturach będących przedmiotem postępowania, w 18 sprawach (38%) stanu zdrowia psychicznego i poczytalności oskarżonego, w siedmiu sprawach (15%) analizy zawartości komputera lub telefonu komórkowego, a w dwóch sprawach zarówno analizy dokumentów, jak i stanu zdrowia psychicznego oskarżonego.

Łączne, ustalone w badanych sprawach, koszty postępowania przygotowawczego wynosiły przeciętnie 394 zł (mediana 50 zł, minimum 20 zł, maksimum 5240 zł). Najczęściej (95 spraw – 49% wszystkich) kwota ta wynosiła dokładnie 50 zł i obejmowała jedynie zryczałtowane koszty korespondencji i sprawdzenia karalności oskarżonych w Krajowym Rejestrze Karnym. Wyższe koszty postępowań wynikały najczęściej z wynagrodzeń dla biegłych.

Z kolei ustalone (dla 145 spraw) w wyrokach koszty sądowe wynosiły przeciętnie 1944 zł (mediana 750 zł, minimum 70 zł, maksimum 30 900 zł). Najczęściej zaś zawierały się

w przedziałach – do 250 zł i powyżej 2001 zł – po 25% (por. tabela 14). Koszty najczęściej – w 70% spraw – ponosił skazany (por. tabela 15).

Tabela 14. Ustalone w sprawie koszty sądowe

	N	%
Do 250 zł	36	24,8
250–500 zł	24	16,6
501–1000 zł	22	15,2
1001–2000 zł	27	18,6
2001 zł i więcej	36	24,8
Ogółem	145	100,0
<i>Brak danych</i>	49	

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

Tabela 15. Na kogo przeniesiono koszty sądowe

	N	%
Przeniesione na Skarb Państwa	51	26,3
Przeniesione na skazanego	136	70,1
Częściowo na skazanego, częściowo na Skarb Państwa	7	3,6
Ogółem	194	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

## 5. Opis wyników badania aktowego: charakterystyka sprawców i działań państwa wobec nich

Łącznie w zbadanych 194 sprawach osądzono 244 osoby. Szczegółowe dane opisywane poniżej dotyczą 234 oskarżonych<sup>103</sup>. Niemal zawsze w jednej sprawie osądzony był jeden oskarżony (87%). W 16 sprawach było dwóch podsądnych, w ośmiu sprawach oskarżonych zostało od trzech do pięciu, a w jednej sprawie sąd objął wyrokiem 11 oskarżonych. Należy nadmienić, że zbadane przez nas sprawy często dotyczyły oskarżonych, których sprawę wyłączono do odrębnego postępowania z uwagi na możliwość szybszego skazania – np. w trybie konsensualnym. Dlatego też liczba podsądnych skazanych w naszym badaniu nie odpowiada każdorazowo liczbie osób zaangażowanych w poszczególną działalność przestępczą.

Niemal zawsze oskarżenie (a następnie skazanie) sprawców zawierało więcej niż jedną podstawę prawną. Badani byli najczęściej skazani z art. 270a k.k. (144 sprawców) i art. 271a k.k. (90 sprawców). Często podstawą skazania były przepisy z Kodeksu karnego skarbowego – art. 62 § 2 k.k.s. (79 sprawców), art. 56 k.k.s. (59 sprawców), art. 61 k.k.s. (30 sprawców). Z art. 277a-d k.k. skazano tylko jednego sprawcę<sup>104</sup>. Dość często w kwalifikacji oskarżenia pojawiał się czyn oszustwa (art. 286 k.k. – 33 skazanych), poświadczenie nieprawdy, czyli art. 271 k.k. (32 skazanych), oraz używanie dokumentu poświadczającego nieprawdę (art. 273 k.k. – 24 sprawców). Wobec pięciu skazanych sąd uznał, że brali udział w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 § 1 k.k.). Dwóch sprawców skazano z art. 77 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Warto nadmienić, że ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej do Kodeksu karnego nowe typy przestępstw związanych z fałszowaniem faktur zakładał, że te nowe typy przestępstw przejmą rolę w zwalczaniu wyłudzeń podatku od towarów i usług od przepisów karnych zawartych w Kodeksie karnym skarbowym, przy jednoczesnej możliwości zachowania kwalifikowania zachowań o mniejszej społecznej szkodliwości czynu na podstawie tych ostatnich, w szczególności art. 62 § 1 i 2 k.k.s. Podkreślono jednocześnie, że:

<sup>103</sup> Ze względów praktycznych ankietę obejmowała maksymalnie czterech oskarżonych.

<sup>104</sup> Obok art. 271a k.k. – Sprawca „użył jako autentycznych dostarczonych mu uprzednio przez ustalonych przedstawicieli [...] następujących faktur VAT [...] poświadczających nieprawdę, a w przypadku faktur [...] także podrobionych co do okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu oraz podrobienie podpisów pod umowami zlecenia – zawyżenie kosztów budowy”. Skazany na karę grzywny i karę pozbawienia wolności z warunkowymi zawieszeniem wykonania. Sprawa nr 156.

Istnieje oczywiście możliwość zbiegu kwalifikacji prawnych ustawy karnej powszechnej i skarbowej w odniesieniu do tego samego czynu zabronionego. Należy ją wówczas rozstrzygnąć w oparciu o dyspozycję art. 8 § 1 k.k.s., wedle której, jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów. Wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar, co nie stoi na przeszkodzie wykonaniu środków karnych lub innych środków orzeczonych na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. (...) Konstrukcja określona w art. 8 k.k.s. oparta jest zatem w całości na odrzuceniu zasady, obowiązującej w sferze prawa karnego powszechnego, w zakresie zbiegu wewnętrznych przepisów kodeksu karnego skarbowego oraz w zakresie zbiegu przepisów określających wykroczenia powszechne, wedle której dla przyjęcia wielości przestępstw lub wykroczeń konieczna jest wielość czynów. W wyniku zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 8 k.k.s. sprawcy przypisuje się tyle przestępstw lub wykroczeń, ile znamion typu czynu zabronionego określonych w zakresie zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się przepisów określających znamiona przestępstwa lub wykroczenia skarbowego oraz przestępstwa powszechnego lub wykroczenia powszechnego realizuje stanowiący podstawę prawnokarnej oceny ten sam czyn tego samego sprawcy<sup>105</sup>.

Dlatego też w analizowanych sprawach odnotowywano kwalifikacje kumulatywne przepisów kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego. Głównie była to kwalifikacja z art. 271a k.k. i art. 62 § 2 k.k.s.<sup>106</sup>

Oskarżeni byli Polakami (94% badanych), z wyjątkiem kilkunastu osób – 13 pochodzenia ukraińskiego i jedna belgijskiego. Większość podsądnych w zbadanych przez nas sprawach stanowili mężczyźni (77%), co pokrywa się z opisaną przez nas wcześniej ogólnopolską statystyką płci skazanych za fałszerstwa faktur.

Tabela 16. Płeć oskarżonych

	N	%
Kobieta	53	23,0
Mężczyzna	181	77,0
Ogółem	234	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego.

W dniu wpłynięcia do organów ścigania zawiadomienia o możliwości popełnienia przestępstwa najmłodszy z badanych miał 20 lat, a najstarszy 72. Przeciętnie oskarżeni w badanych sprawach mieli ok. 43 lata (mediana = 42)<sup>107</sup>. Niski odsetek oskarżonych poniżej 30 roku życia pokazuje, że w badanych sprawach podsądni różnili się od typowych przestępców

<sup>105</sup> Uzasadnienie..., s. 4.

<sup>106</sup> Szerzej na ten temat: M. Gruszka, *Zbieg przepisów przy przestępstwach związanych z podatkiem VAT oraz problematyka należytej staranności w VAT w aspekcie prawnokarnym*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. Sz. Pawelec, Warszawa 2022, s. 187–252.

<sup>107</sup> Dane o wieku oskarżonych na podstawie 214 ankiet (20 braków danych).

kryminalnych, których działalność przestępcza według szacunków kryminologów osiąga szczyt pomiędzy 16 a 30 rokiem życia<sup>108</sup>.

Tabela 17. Wiek oskarżonych

	N	%
Do 30 lat	30	14,0
31-40 lat	62	29,0
41-50 lat	68	31,8
51-60 lat	54	25,2
<b>Ogółem</b>	<b>214</b>	<b>100,0</b>
<i>Brak danych</i>	20	8,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

Oskarżeni byli przeważnie mieszkańcami dużych i średnich polskich miast. Co piąty oskarżony mieszkał na wsi (por. tab. 18). W przeciwieństwie do sprawców przestępstw pospolitych oskarżeni w badanych sprawach w większości ukończyli przynajmniej szkołę średnią lub uczelnię wyższą (łącznie 79%).

Tabela 18. Miejsce zamieszkania sprawcy

	N	%
Wieś	51	21,9
Miasto do 10 000 mieszkańców	13	5,6
Miasto pow. 10 000 do 50 000 mieszkańców	40	17,2
Miasto pow. 50 000 do 100 000 mieszkańców	27	11,6
Miasto pow. 100 000 do 500 000 mieszkańców	60	25,8
Miasto pow. 500 000 mieszkańców	42	18,0
<b>Ogółem</b>	<b>233</b>	<b>100,0</b>
<i>Brak danych</i>	1	0,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

<sup>108</sup> Por. np. D.P. Farrington, *Age and Crime*, „Crime and Justice” 1986, t. 7, s. 189-250.

Tabela 19. Wykształcenie sprawcy

	N	%
Podstawowe	12	5,1
Zawodowe	37	15,8
Średnie	104	44,4
Wyższe	81	34,6
Ogółem	234	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania aktowego

Najczęściej badani sprawcy prowadzili własną działalność gospodarczą, w ramach której popełnili czyn sędzony w analizowanej sprawie karnej. Co dziesiąty oskarżony zadeklarował organom ścigania, że nie pracuje. Wśród nich zdarzali się bezrobotni, którzy z uwagi na wykrycie przestępstw musieli zakończyć prowadzenie działalności gospodarczych, a także bezrobotni, którzy wykorzystali możliwość zarobkowania w działalności przestępczej jako tzw. słupy. Jako przykład niech posłużą wyjaśnienia jednego z nich:

Mój syn M. latem 2018 r. zaproponował mi, że jego znajomy – nie znam danych – widziałem go raz podczas podpisywania umowy – potrzebuje kogoś na prezesa spółki i że można zarobić. Syn wiedział, że nie pracuję zawodowo, mam problemy finansowe. Syn mi powiedział, że moja praca ma polegać na odkupieniu firmy – spółki i podpisywaniu faktur VAT. Ja się zgodziłem. (...) Przed wyjazdem do notariusza ładnie się ubrałem i ogoliłem, bo teraz mam brodę, która mnie samego straszy, jak patrzę w lustro. Ja u notariusza nie płaciłem, wszystko było opłacone. Ten mężczyzna, co mnie wiozł, wszedł ze mną do notariusza. Widać było, że znał się z notariuszem, mówili do siebie po imieniu. (...) Dokumenty czekały już na mnie do podpisu, ja je podpisałem tam, gdzie wskazali mi, gdzie się mam podpisać. Ja sam bym nie wiedział, gdzie się podpisać. (...) On [Janusz] mi też powiedział, że M. [syn] będzie mi podrzucał dokumenty do podpisu, mam je podpisać. Powiedział, że tygodniowo będę otrzymywał 200 zł niezależnie od ilości i wartości podpisywanych dokumentów. (...) Syn mi tygodniowo przynosił 10, czasem 20 faktur, ja ich nie liczyłem, oceniłem ilość po wyglądzie. Pierwsze faktury przeczytałem, później już ich nie czytałem, bo nie przywiązywałem do tego większej, a właściwie żadnej wagi. Nie wiem, kto był odbiorcą tych faktur, nie wiem, czego dotyczyły, kojarzę jakieś palety, ale nie wiem, czy sprzedawałem towar, czy świadczyłem usługi. (...) Faktury przynosił mi syn i pokazywał, w którym miejscu mam się podpisać. Samodzielnie miałbym problem, by się na takim dokumencie podpisać, ja nigdy samodzielnie nie wypisywałem faktur, nie umiałbym tego zrobić. Miałem pieczętkę mojej firmy (...). Ona miała swoją siedzibę u mnie na adresie, to znaczy tam, gdzie mieszkałem. (...) Ja na tej całej działalności zarobiłem z 4 tys. zł, które wydałem na życie. Ja czuję się wykorzystany, chciałem zarobić, a narobiłem sobie kłopotu. (...) W tym roku piję alkohol od święta, w lutym tego roku siadły mi nogi i zacząłem się leczyć z zakrzepicy, odstawiłem alkohol. (...) Wcześniej piłem co dzień. Jak jechałem do notariusza lub miałem chodzić do banku, to miałem nie pić od rana do 16:00, by iść do banku po odbiór pieniędzy. Wtedy nie piłem do czasu pójścia do banku, piłem po tym. Syn prosił mnie, by nie było ode mnie czuć alkoholu, jak pójdzie ze mną do banku. On rano mi mówił, że w tym dniu będzie przelew, to miałem nie pić aż do wypłaty pieniędzy (Sprawa nr 163)<sup>109</sup>.

<sup>109</sup> Z przesłuchań podejrzanego z 18 lutego 2021 r. i 18 czerwca 2021 r. Sygn. PO II Ds. 8 2020.

Tabela 20. Sytuacja zawodowa sprawcy

	N	%
Prowadzi własną działalność gospodarczą (której dot. sprawa karna)	114	48,9
Prowadzi własną działalność gospodarczą (inną)	14	6,0
Pracuje na stałe	39	16,7
Pracuje dorywczo	23	9,9
W ogóle nie pracuje	25	10,7
Pracuje, ale brak informacji, czy jest to praca na stałe czy dorywcza	7	3,0
Emeryt / rencista	11	4,7
<b>Ogółem</b>	<b>233</b>	<b>100,0</b>
<i>Brak danych</i>	1	0,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego

Warto również dodać, że w ramach prowadzonej działalności sprawcy pełnili różne funkcje. Nie były to bowiem wyłącznie osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, ale również osoby na stanowiskach kierowniczych, w tym członkowie zarządu spółek, którzy mogli samodzielnie wystawiać nierzetelne lub sfałszowane faktury lub polecić, aby inna osoba takie faktury wystawiła. Ponadto zauważalną grupę sprawców stanowili księgowi prowadzący działalność samodzielną albo w ramach spółek, wystawiający albo księgujący nierzetelne faktury:

Czyniąc z popełnienia przestępstwa stałe źródło dochodu, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej doprowadziła osoby reprezentujące spółkę X do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci pieniędzy w łącznej kwocie 867 918,21 zł (...) poprzez wprowadzenie w błąd osób reprezentujących spółkę X co do prawidłowości zlecanych przelewów bankowych. Najpierw dokonywała fikcyjnych zapisów w księgach rachunkowych spółki celem upozorowania zobowiązań spółki względem jej faktycznych kontrahentów oraz dokonywała przelewów na rachunki bankowe, będąc ich faktycznym użytkownikiem, kwot rzekomo przynależnych kontrahentom spółki X (469 przelewy). Jednocześnie podrabiała faktury VAT, również czyniąc sobie z popełnienia przestępstwa stałe źródło dochodu [robiła przelewy na swoje konta, a potem wystawiała fikcyjną fakturę na tę samą kwotę do zapłaty przez spółkę]. (Sprawa nr 199)

Działając w krótkich odstępach czasu z góry powziętym zamiarem jako osoba zlecająca usługę księgową, działaniem pracownika biura księgowego, jako współnik spółki cywilnej i osoba faktycznie nią kierująca, a zatem będąc osobą uprawnioną do wystawiania dokumentów w imieniu tej firmy – polecił osobie świadczącej usługi księgowe dla spółki wystawienie faktur dotyczących świadczonych dla (...) usług – porządkowanie i pielęgnowanie terenów zewnętrznych, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznego wykonania usług na kwotę 808 920 zł, które nie zostały wykonane, a następnie dokumentami tymi posłużył się, przedkładając je do rozliczeń księgowych i podatkowych. (Sprawa nr 65)

Oskarżeni deklarowali zazwyczaj osiągnięcie przez nich dość wysokich dochodów – co czwarty powyżej 5 tys. zł miesięcznie. Średnia zarobków oskarżonych wyniosła 5835 zł<sup>110</sup>. Połowa z nich osiągała dochody powyżej 3100 zł. Najniższa kwota, jaką zadeklarował podejrzany jako swój miesięczny dochód, wyniosła 302 zł, a najwyższa 50 000 zł. Należy mieć też na uwadze, że kwoty dochodów są zbierane przez organy ścigania jedynie na podstawie deklaracji podejrzanych.

Tabela 21. Przeciętne miesięczne dochody sprawcy netto

	N	%
Brak dochodów	30	14,4
200–1000 zł	14	6,7
1001–2000 zł	23	11,0
2001–3000 zł	51	24,4
3001–5000 zł	40	19,1
Powyżej 5000 zł	51	24,4
<b>Ogółem</b>	<b>209</b>	<b>100,0</b>
<i>Brak danych</i>	25	10,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego

Biorąc pod uwagę średni wiek badanych, ich stan cywilny jest pewnym zaskoczeniem. Najczęściej oskarżeni byli stanu wolnego (65%). Co piąty pozostawał w związku konkubencym, a co dziesiąty w związku małżeńskim.

Tabela 22. Stan cywilny sprawcy

	N	%
Kawaler / panna / wolny	151	64,5
W związku konkubencym	53	22,6
W związku małżeńskim	23	9,8
Rozwiedziony(-a) / wdowiec lub wdowa (i nie jest w nowym związku)	7	3
<b>Ogółem</b>	<b>234</b>	<b>100,0</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego

Większość oskarżonych przyznała się do winy w trakcie postępowania karnego (74%). Taki wynik nie jest zaskakujący, biorąc pod uwagę, że badane sprawy często były zakończone w sposób konsensualny, a także, że wiele spraw zainicjowano w wyniku wyłączenia z innego postępowania wobec tych oskarżonych, co do których nie było wątpliwości o winie

<sup>110</sup> Dane dla 179 oskarżonych – dla pozostałych brak danych bądź nie zarabiali w ogóle.



i można było wobec nich wydać wyrok skazujący. Sprawcy tłumaczyli się zazwyczaj, że czynów dopuścili się z głupoty i chęci zysku:

Nie wiem, co mi do głowy strzeliło i jaka głupocizna mnie ogarnęła, że postanowiłam ukraść sobie trochę pieniędzy. (...) W kwietniu 2020 przywłaszczyłam sobie z pieniędzy przedszkola 400 zł, konkretnie 399 zł. Aby ukryć tę kradzież, to sama sfałszowałam fakturę VAT na rzekome pokrycie tego wydatku na zakup środków czystości... Ja sama prowadzę finanse i oni wszyscy mi ufają. Ukradzione pieniądze przeznaczyłam na własne potrzeby. (Sprawa nr 167)

Ponadto często wskazywanym bezpośrednio przez sprawców powodem przestępstw polegających na kupowaniu fałszywych faktur była chęć zwiększenia kosztów we własnej firmie:

Tak naprawdę chodziło o to, że chciałem zwiększyć sobie koszty i kupowałem te faktury od A.S. (...) Ja jej zapłaciłem z tej kwoty, na którą są faktury, około 20% w zamian za faktury. (Sprawa nr 83)

Tabela 23. Czy sprawca przyznał się do winy?

	N	%
Tak	173	74,2
Nie	60	25,8
Ogółem	233	100,0
<i>Brak danych</i>	1	0,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego

Zdecydowana większość badanych nie była wcześniej karana za przestępstwa (78%). Co piąty oskarżony miał za sobą przeszłość kryminalną i najczęściej odpowiadał wcześniej przed sądem jeden raz. Rekordzista miał w swojej kartotece 38 wyroków skazujących.

Najwięcej badanych było uprzednio skazanych za przestępstwa przeciwko mieniu (33 osoby), w tym najczęściej za oszustwa (art. 286 k.k. – 19 osób). Kolejną grupą przestępstw, za które badanych wcześniej karano, były te przeciwko wiarygodności dokumentów (18 osób) i przeciwko bezpieczeństwu w komunikacji (15 osób). Za przestępstwa z kodeksu karnego skarbowego skazano uprzednio 19 osób, z czego najczęściej z art. 56 k.k.s. (siedem osób), a także z art. 61 § 1 k.k.s., art. 62 § 2. k.k.s. i art. 54 k.k.s. Trzech sprawców było wcześniej skazanych za udział w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 k.k.), a pięciu – za czyny z ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii.

Tabela 24. Uprzednia karalność oskarżonych

	N	%
Nie był karany	182	77,8
1 raz	20	8,5
2–3 razy	18	7,7
4 i więcej	14	6,0
Ogółem	234	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego

Przechodząc do reakcji wymiaru sprawiedliwości na badane przestępstwa, trzeba zacząć od tego, że wobec 33 podejrzanych (na 234 badanych osób) organy ścigania zastosowały środki zapobiegawcze. Najbardziej surowy środek – tymczasowe aresztowanie – powzięto wobec pięciu osób. Najdłuższy areszt trwał blisko dwa lata (620 dni<sup>111</sup>), a najkrótszy nieco ponad miesiąc (42 dni). Pozostałe środki zapobiegawcze stosowano często łącznie wobec jednego podejrzanego. I tak, poręczenie majątkowe zastosowano wobec 24 podejrzanych, a zakaz opuszczenia kraju – wobec 13. Natomiast wobec 26 podejrzanych zastosowano jeszcze inne środki zapobiegawcze (najczęściej był to dozór policji).

Zabezpieczenie majątkowe zastosowano wobec 56 osób (24% badanych). Przedmiotem zabezpieczenia nierzadko były samochody czy nieruchomości podejrzanych, a średnia wartość mienia podlegającego zabezpieczeniu wyniosła ok. 30 000 zł.

Jak już wspomniano, w badanych sprawach oskarżeni odpowiadali głównie z następujących przepisów Kodeksu karnego: art. 270a k.k. i 271a k.k. zagrożonych karą pozbawienia wolności (por. punkt 2). Jednakże w zbadanych sprawach sądy najczęściej sięgały po inne rodzaje kar na podstawie art. 37a k.k.<sup>112</sup> Wobec jednego oskarżonego sądy orzekały niekiedy więcej niż jeden rodzaj kary (np. karę grzywny i karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem wykonania), dlatego dane prezentowane w tabeli 25 sumują się do wyższej liczby niż liczba badanych sprawców.

W większości analizowanych spraw sądy sięgały po karę grzywny (79%), a w co trzeciej sprawie po karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem wykonania (34%). Do rzadkości należało skazywanie sprawców na karę bezwzględnego pozbawienia wolności (6,2%) i karę ograniczenia wolności (5,7%).

Ponadto siedmiu sprawców sąd zobowiązał do naprawienia szkody poprzez zapłatę (w części bądź w całości) utraconej kwoty na rzecz poszkodowanego (niekiedy był nim Urząd

<sup>111</sup> Sprawa nr 1.

<sup>112</sup> Art. 37a § 1. Jeżeli przestępstwo jest zagrożone tylko karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 8 lat, a wymierzona za nie kara pozbawienia wolności nie byłaby surowsza od roku, sąd może zamiast tej kary orzec karę ograniczenia wolności nie niższą niż 3 miesiące albo grzywnę nie niższą niż 100 stawek dziennych, jeżeli równocześnie orzeka środek karny, środek kompensacyjny lub przepadek.

Skarbowy). W jednym przypadku sąd orzekł wobec skazanego zakaz prowadzenia działalności gospodarczej przez 6 lat.

Zaledwie w 12 sprawach sąd orzekł o przepadku korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa. Środek ten dotyczył 14 sprawców. Najwyższa kwota przepadku dla jednego skazanego wyniosła 300 tys. zł, a najniższa – 1 500 zł.

Tabela 25. Rodzaj (prawomocnie) orzeczonej kary (N = 194 sprawy)

	N	%
Kara grzywny	153	78,9
Kara ograniczenia wolności	11	5,7
Kara pozbawienia wolności z zawieszeniem wykonania	66	34,0
Kara bezwzględnego pozbawienia wolności	12	6,2
<i>Odsetki nie sumują się do 100% – możliwość wielokrotnego wyboru</i>		

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego

Najbardziej surową karę – bezwzględnego pozbawienia wolności – orzeczono wobec 13 sprawców. Najkrótszy wyrok wyniósł osiem miesięcy, a najdłuższy trzy lata i osiem miesięcy.

Na karę ograniczenia wolności sądy skazały 12 sprawców, w każdym przypadku była to kara polegająca na obowiązku wykonywania nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne<sup>113</sup>. Najwyższy wymiar tej kary wyniósł blisko dwa lata (22 miesiące) pracy po 24 godziny miesięcznie, a najniższy – pół roku pracy po 20 godzin miesięcznie.

Wobec 85 skazanych sąd zastosował karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem wykonania. Najczęściej był to rok pozbawienia wolności warunkowo zawieszony na dwa bądź trzy lata okresu próby.

Jak już sygnalizowano, najczęściej, bo wobec 188 skazanych, sądy orzekły karę grzywny. Jej przeciętny wymiar wynosił w badanych sprawach 12 633,88 zł. Jednakże wobec połowy skazanych kwota grzywny nie przekroczyła 6000 zł. Najniższy wymiar tej kary wyniósł 400 zł (20 stawek dziennych po 20 zł), a najwyższy – 132 500 zł (530 stawek po 250 zł).

<sup>113</sup> W Polsce kara ograniczenia wolności może być wykonywana na dwa sposoby – jako obowiązek wykonywania nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne albo jako potrącenie od 10% do 25% wynagrodzenia za pracę w stosunku miesięcznym na cel społeczny wskazany przez sąd (art. 34 Kodeksu karnego). Jak dowodzą wyniki badań, najbardziej powszechne w skali kraju jest stosowanie tej kary w formie pracy społecznej. Por. D. Wzorek, E. Zielińska, J. Klimczak, *Kara ograniczenia wolności i jej rola w resocjalizacji sprawców przestępstw*, Warszawa 2022.

Tabela 26. Wymiar kary grzywny

	N	%
do 1000 zł	12	6,4
>1000 zł do 4000 zł	59	31,4
>4000 zł do 7000 zł	29	15,4
>7000 zł do 10 000 zł	19	10,1
>10 000 zł do 20 000 zł	36	19,1
>20 000 zł	33	17,6
Ogółem	188	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego

Do ponad co trzeciej badanej przez nas sprawy dołączono akta wykonawcze (36% spraw). Korzystając z tych informacji, mogliśmy w pewnym stopniu sprawdzić, w jaki sposób orzeczona przez sąd kara została wykonana przez sprawców. Niestety z uwagi na to, że w większości zbadanych przez nas spraw wyroki skazujące zapadły stosunkowo niedawno, bywało i tak, że orzeczone kary były wciąż w trakcie wykonywania. Mogliśmy potwierdzić, że w 105 sprawach orzeczona przez sąd kara została wykonana, z czego w 22 sprawach była wykonana częściowo na moment badania. Częściowe wykonanie kary wynikało z tego, że np. skazany opłacił orzeczoną grzywnę, ale wciąż trwał okres próby zawieszonyj wobec niego kary pozbawienia wolności. W 15 sprawach orzeczoną w wyroku skazującym karę sąd zamienił na inną – z grzywny na pozbawienie wolności (11 przypadków) bądź ograniczenie wolności (cztery przypadki). W dwóch przypadkach sprawcy złożyli wniosek (pozytywnie rozpatrzony przez sądy) o zamianę kary ograniczenia wolności w postaci prac społecznych na karę polegającą na potrąceniu ich miesięcznego wynagrodzenia.

Podsumowując powyższe analizy, należy wskazać, że przeciętny sprawca skazany w badanych sprawach był ok. 40-letnim niekarany wcześniej kawalerem, dyplomującym się średnim bądź wyższym wykształceniem, prowadzącym własną działalność gospodarczą, w ramach której dopuścił się przestępstwa związanego z fałszowaniem faktur VAT. Sprawcy w większości przyznali się do zarzucanych im czynów i zostali skazani przeważnie na karę grzywny w wysokości oscylującej w granicy 6000 zł (mediana).

## 6. Opis wyników badania aktowego: rodzaje spraw i czynów

W prowadzonej analizie ważne było określenie, czy w istocie nowe przepisy karne pozwalają na skuteczniejsze zwalczanie wyłudzeń VAT. W ramach 194 zbadanych postępowań zidentyfikowano ok. 10% postępowań zawierających elementy zorganizowanej działalności mającej zaniżać podatki, w tym przede wszystkim VAT. W tej grupie *modus operandi* obejmowało m.in. „fabryki pustych faktur”, które były wykorzystywane przez wiele podmiotów do zawyżenia kosztów prowadzenia działalności gospodarczej:

W toku śledztwa ujawniony został mechanizm popełniania oszustw podatkowych związanych z wystawianiem nierzetelnych faktur i ogłoszeniami typu „dam koszty”. Osoby zainteresowane nabyciem tego rodzaju dokumentów kontaktowały się m.in. telefonicznie z numerami (...) oraz (...). Następnie dokonywały płatności prowizji z tytułu ich wystawienia na rachunki bankowe należące do osób pośredniczących w przekazywaniu pieniędzy. (...)

Mechanizm tego przestępstwa polegał na publikowaniu przez członków grupy działających pod kierownictwem ukrywającego się poza granicami kraju S. na lokalnych internetowych portalach ogłoszeniowych, zakładanych w tym celu domenach internetowych oraz w wysyłanych mailach do grup odbiorców wytypowanych z tworzonych w tym celu baz danych, ofert sprzedaży zainteresowanym osobom podrobionych faktur VAT, w celu wykorzystania tych dokumentów w źle rozumianej tzw. optymalizacji podatkowej. Osoby zainteresowane zakupem tego typu podrabianych dokumentów, korzystając ze wskazówek wynikających z tych ofert, były przekierowywane do domen głównych, w szczególności (...).ru i (...).com, gdzie przy użyciu bramki kontaktowej zgłaszały chęć nabycia nierzetelnych kosztowych faktur VAT. W odpowiedzi na zgłoszenie przekazywany im był adres email (...) oraz numer telefonu kontaktowego, pod którymi prowadzili dalszą korespondencję i rozmowy w celu uzgodnienia szczegółów takich jak oczekiwana treść faktury, sposób jej przekazania i koszt jej uzyskania.

Połączenia przychodzące od osób zainteresowanych uzyskaniem faktur były odbierane przez mężczyznę podającego się za G. lub kobietę podającą się za M. Grupa korzystała z numerów telefonii internetowej VoIP nabywanych od operatorów (...), w ostatnim czasie rejestrowanych na osobę nieżyjącego B. Podczas tych rozmów telefonicznych instruowano zainteresowanych o tym, że powinni przekazać za pośrednictwem korespondencji elektronicznej wszelkie dane, jakie chcieliby, aby znalazły się na fakturze VAT. Wówczas faktura była im wystawiana i przesyłana w odpowiedzi również drogą elektroniczną. Wiadomość zawierała informację o konieczności wpłaty kwoty 5% wartości brutto wskazanej na fakturze VAT stanowiącej wynagrodzenie dla fałszerzy tych dokumentów za ich wystawienie.

Nadto wskazywano numery rachunków bankowych, na jakie miała zostać uiszczona opisana wpłata. Rachunki te głównie były prowadzone w bankach polskich i ich posiadaczami byli w szczególności: G. oraz nieżyjąca J.

Znaczna część środków pieniężnych stanowiących korzyści z przestępstwa była z tych rachunków transferowana za granicę na konta cypryjskie i tureckie, a następnie wypłacana w tamtejszych bankomatach lub przeznaczana na zakup walut wirtualnych.

Grupa przestępcza, której działalność ujawniono, wskazywała w fakturach VAT jako wystawców dane podmiotowe i adresowe co najmniej 65 polskich podmiotów gospodarczych o różnorodnym profilu działalności, których reprezentanci nie mieli świadomości tego, że dochodzi do wystawienia tych dokumentów. W związku z tym podmioty te nie świadczyły wskazanych w fakturach usług i sprzedaży towarów oraz nie ewidencjonowały ich w księgach, w tym w strukturach jednolitego pliku kontrolnego oraz nie uwzględniały w składanych deklaracjach podatkowych VAT i zeznaniach rocznych PIT/CIT. Odbiorcy tych faktur VAT natomiast, mimo że nie odzwierciedlały one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, dokumenty te ujmowali w księgach, a ich wartości uwzględniali w deklaracjach podatkowych po stronie naliczonego podatku od towarów i usług oraz kosztów uzyskania przychodów, co umożliwiało im uchylene się od opodatkowania należnym podatkiem od towarów i usług oraz należnym podatkiem dochodowym, a w niektórych przypadkach także umożliwiało im uzyskanie nienależnych zwrotów rzekomo nadpłaconego podatku lub jego zadeklarowanej nadwyżki. (Sprawa nr 75)

Odnotowano również kilka spraw o charakterze „karuzeli VAT-owskich”, których funkcjonowanie było związane z przekazywaniem wytworzonego towaru / usługi pomiędzy wieloma podmiotami; niektóre z nich nosiły charakter „znikającego podatnika”:

W okresie nie krótszym niż od ... do ... w ..., ... i innych miejscach na terenie kraju, działając w krótkich odstępach czasu, w realizacji z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, w ramach przyjętego podziału zadań, w różnych konfiguracjach osobowych, wspólnie i w porozumieniu ze skazanym W. i innymi ustalonymi osobami (...), brał udział w zorganizowanej grupie przestępczej mającej na celu popełnienie przestępstw związanych z poświadczaniem nieprawdy w dokumentach – w tym przede wszystkim fakturach VAT oraz w dokumentacji podatkowej, posługiwaniem się dokumentami nierzetelnymi i poświadczającymi nieprawdę co do okoliczności prawnych oraz faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, wprowadzaniu w błąd organów podatkowych celem uniknięcia zapłaty i zmniejszenia należnych Skarbowi Państwa podatkowych należności publicznoprawnych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej przez ich odbiorców oraz celem narażenia na uszczuplenie i uszczuplenie podatkowych należności publicznoprawnych Skarbu Państwa, udaremnieniem lub w znacznym utrudnieniu stwierdzenia przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ukrycia, zajęcia albo orzeczenia przypadku środków finansowych pochodzących z czynu zabronionego, przy czym jego rola polegała na nabyciu udziałów spółki [X] sp. z o.o., następnie [Y] oraz nakłonieniu skazanego W. do nabycia udziałów [Z] sp. z o.o. i pomocy w jej prowadzeniu, wiedząc, że rzeczywiście nie będzie dokonywał w ramach tych firm rzeczywistego obrotu towarowego celem pozorowania prowadzenia tych spółek pełniących faktycznie rolę tzw. znikającego podatnika na rzecz opisanej przestępczej działalności, w szczególności osobiście przyjmował w imieniu i na rzecz tych spółek oraz wystawiał i umożliwiał wystawienie współsprawcom w jej imieniu faktur VAT nierzetelnych i poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej potwierdzających rzekomy obrót różnego rodzaju towarami i usługami, które faktycznie nie miały miejsca lub legitymizowały dostawy i usługi zrealizowane przez inne podmioty gospodarcze, rozliczał i umożliwiał rozliczanie

w ramach wyżej wymienionej firmy pozorne transakcje wykazane w fakturach VAT poprzez składanie właściwym organom podatkowym w określonym przepisami terminie i formie nieprawdziwych i poświadczających nieprawdę deklaracji i informacji podatkowych, założył przy pomocy współsprawców na rzecz [spółek X i Y] rachunki bankowe dla otrzymywania zapłat z tytułu wystawiania faktur VAT i dokonywania przelewów pomiędzy rachunkami bankowymi podmiotów zaangażowanych w proceder oraz wypłacał osobiście lub umożliwiał wypłaty współsprawcom kwot wpływających na rachunki bankowe oraz przekazywał w całości wypłacane środki finansowe współsprawcom, w tym osobie znanej jako J. – tj. o czyn z art.258§1 k.k.

II/ W okresie nie krótszym niż od początku (...) roku do co najmniej (...) roku, w różnych miejscach na terenie kraju, w tym (...), (...) i (...), działając w krótkich odstępach czasu, w realizacji z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, w ramach zorganizowanej grupy przestępczej i przyjętego podziału zadań, wspólnie i w porozumieniu ze skazanym W., którego nakłonił do popełniania niżej wymienionych czynów i udzielił mu pomocy w ich realizacji i innymi ustalonymi osobami.

Będąc osobą faktycznie zajmującą się sprawami gospodarczymi i finansowymi oraz działając w imieniu i na rzecz [X] sp. z o.o., a następnie [spółki Y], nie prowadzącej rzeczywistej działalności gospodarczej, po uprzednim nabyciu udziałów w tym podmiocie, będąc uprawnionym do przyjmowania i wystawiania dokumentów w ramach ww. podmiotu gospodarczego pełniącego rolę tzw. znikającego podatnika w oszustwie podatkowym polegającym na pozorowaniu dostaw i ich fikcyjnym dokumentowaniu fakturami VAT pomiędzy ustaloną grupą podmiotów zaangażowanych w proceder celem uniknięcia zapłaty i zmniejszenia należnych Skarbowi Państwa podatkowych należności publicznoprawnych w postaci podatku od towarów i usług z tytułu prowadzenia działalności gospodarczych przez finalnych odbiorców tych dokumentów i beneficjentów procederu, w okresie od (...) roku do (...) roku w celu użycia za autentyczne używał podrobionych w całości poprzez podszycie się pod niżej wymienione podmioty istniejące przez nieustalonego sprawcę faktur VAT w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej w zakresie podatku od towarów i usług oraz poświadczających w tym zakresie nieprawdę faktur VAT o wartości łącznej brutto 3 345 702,13 zł, netto 2 720 083 zł i VAT w kwocie 625 619,13 zł, mających potwierdzać niemające miejsca nabycia przez spółkę [X] towaru od [5] podmiotów.

Następnie w okresie od (...) roku do (...) roku sukcesywnie w odniesieniu do ww. dokumentów rzekomego zakupu towarów, poświadczył nieprawdę w dokumentach co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu w podatku od towarów i usług, to jest zaistnienia transakcji opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, które nie miały miejsca, wystawiając w ramach [X sp. z o.o.] faktury VAT sprzedaży, zawierające kwotę należności ogółem, których łączna wartość jest znaczna i wynosi brutto 4 898 108,18 zł, netto 3 986 592,00 zł i VAT w kwocie 909 101,18 zł, po czym faktur tych użył jako autentycznych, przekazując ich [dwóm] odbiorcom, po czym dokumentami tymi posłużył się jako rzetelnymi, przekazując odbiorcom oraz wprowadzając je do ewidencji zakupów i sprzedaży VAT, o której mowa w art. 109 ust. 3 Ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, oraz wykazał za okres od listopada 2018 roku do lutego 2019 roku w miesięcznych informacjach podatkowych mających postać elektronicznych dokumentów księgowych o nazwie Jednolity Plik Kontrolny, wykazując w nich nieprawdziwe dane o dokonanych zakupach i sprzedaży dokumentowanych podrobionymi fakturami VAT rzekomo pochodzącymi od [pięciu podmiotów] oraz poświadczającymi nieprawdę fakturami VAT wystawionymi przez [X sp. z o.o.] na rzecz: [17 podmiotów], o łącznej wartości brutto 8 243 810,31 zł, netto 6 706 675,00 zł

i VAT w kwocie 1 534 720,31 zł w ten sposób, iż przesłał je w opisanej postaci elektronicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, (...), – tj. o czyn z art. 270a § 1 k.k. w zb. z art. 271a § 2 k.k. w zb. z art. 270 § 1 k.k. w zb. z art. 271 § 1 k.k. w zb. z art. 18 § 2 i § 3 k.k. w zw. z art. 271a § 2 k.k. w zw. z art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k. w zw. z art. 65 § 1 k.k. (Sprawa nr 162)

Dla przeprowadzenia proceduru związanego z obrotem fakturami, aby uzyskać zwrot nienależnego podatku VAT, wymagane jest zorganizowanie łańcucha podmiotów, które zapewnią przepływ pomiędzy nimi takich dokumentów. Te podmioty muszą posiadać wszelkie atrybuty przedsiębiorcy i jednocześnie status czynnego podatnika podatku od towarów i usług, a przy tym wywiązywać się z obowiązków podatkowych związanych z przesyłaniem elektronicznych ewidencji zakupów i sprzedaży VAT oraz składania określonych prawem deklaracji podatkowych. Jak zauważono w uzasadnieniu do aktu oskarżenia w przywołanym powyżej przykładzie:

Specyfika podatku VAT oraz wyboru formy opodatkowania i prowadzenia działalności gospodarczej determinuje działania podmiotów działających do mniejszej lub większej kreacji dokumentacyjnej dla uwiarygodnienia firm zakładanych jedynie w celach przestępczych. Tworzenie fikcyjnych dokumentów, w tym głównie faktur VAT, jest głównie przedpolem przestępczości „uszczupleniowej” nakierowanej na pozaprawne zmniejszenie lub zniesienie obciążeń podatkowych lub uzyskanie tej należności publicznieprawnie kosztem Skarbu Państwa. (Sprawa nr 162)

W analizowanych sprawach występowało od trzech aż do 108 podmiotów zaangażowanych w taki proceder, przy czym w ponad 50% przypadków było to od trzech do pięciu podmiotów, w kolejnych 30% – od siedmiu do 23 podmiotów, a w pozostałych 20% – od 99 do 108 uczestników takiego proceduru.

Z jakich branż pochodzili uczestnicy? W przeważającej większości były to firmy z branży budowlanej, transportowej oraz obrotu paliwami płynnymi (ropa, benzyna, gaz) oraz stałymi (węgiel), handlu złomem, odbioru i utylizacji odpadów, a także w zakresie usług warsztatów samochodowych. Stanowiły one ponad 70% wszystkich analizowanych przypadków w tej grupie. Ponadto sprawy te dotyczyły działalności myjni samochodowych, wynajmu maszyn, działalności doradczej oraz księgowej, montażu okien, organizacji imprez, sprzedaży hurtowej produktów spożywczych (w tym na targowiskach), usług remontowych, a nawet usług pogrzebowych. W 2% przypadków były to wyłącznie podmioty fikcyjne, których jedyną rolą było wystawianie tzw. pustych faktur. Tym samym nielegalna działalność nakierowana na uzyskanie zwrotu nienależnego podatku VAT, ale również podatków dochodowych obejmowała takie branże, w których łatwo jest ukryć rzeczywisty przedmiot opodatkowania i celowo zawyżyć (lub zaniżyć) wartość towarów lub usług. Takie rodzaje działalności są z reguły wskazywane jako najbardziej podatne na możliwości wykorzystania w procedurze wyłudzeń związanych z podatkiem VAT:



W trakcie postępowania kontrolnego ustalono, że [X] Sp. z o.o. miała dokonać zakupu około 201 885 kg różnego rodzaju złomu, w tym odpadów ołowiu w ilości 47 100 kg oraz złomu akumulatorowego w ilości 154 785 kg o łącznej wartości 779 120,50 zł. Jednocześnie miała dokonać sprzedaży 199 028 kg różnego rodzaju złomu, w tym odpadów ołowiu w ilości 44 402 kg oraz złomu akumulatorowego w ilości 154 626 kg o łącznej wartości 785 633,26 zł. Z przeprowadzonej analizy US w (...) wynika, że Spółka musiałaby dziennie skupić około 10 625 kg złomu. Z okazanej dokumentacji w miesiącu maju 2018 roku stwierdzono 816 sztuk dowodów zakupu (PZ) od trzynastu osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (...). Żaden z przesłuchanych świadków nie potrafił wskazać osób, od których nabył lub otrzymał złom w znacznych ilościach średnio na osobę 15 530 kg złomu o średniej wartości 59 932 zł. Żaden ze świadków-klientów nie prowadził działalności gospodarczej, w ramach której mógłby choćby skupować przedmiotowy złom. Zeznania świadków zawierają liczne rozbieżności oraz brak logicznej całości. Nie sposób ustalić – pomimo licznej ilości świadków – w oparciu o ich treść adresów gospodarstw domowych, warsztatów samochodowych, sklepów na terenie (...) hałdy górnicze i hutnicze na terenie (...), z których miano pozyskiwać złom.

Przesłuchane osoby nie potrafiły wskazać, na jakie cele przeznaczyły spore ilości gotówki otrzymanej za sprzedaż złomu. Jednocześnie nie potrafiły wskazać, dlaczego w miesiącu czerwcu 2018 roku zaprzestały zbierania złomu pomimo tak dobrych efektów.

Jednocześnie [X] Sp. z o.o. nie dysponowała w miesiącu maju 2018 roku fizycznymi, technicznymi, kadrowymi możliwościami zmagazynowania, posegregowania, dostarczenia, wydania i przetransportowania około 201 885 kg złomu. Spółka dysponowała jednym garażem, punktem skupu w (...), środkami transportowymi o dopuszczalnej masie 3,5 tony, które umożliwiały jednorazowy przewóz nie większych niż 2 tony ilości złomu. Spółka zatrudniała jednego pracownika uprawnionego do prowadzenia skupu złomu w osobie oskarżonego. [Oskarżony] jednocześnie prowadził wiele innych czynności w postaci usług budowlanych, konserwatorskich oraz dodatkowo zajmował się przeładunkiem złomu akumulatorowego. We wskazanym okresie Spółka nie dysponowała żadnymi środkami trwałymi, w tym nieruchomościami, w których odbywałby się skup złomu. Dodatkowo prowadzenie tak szerokiej działalności wiąże się z gromadzeniem dużej ilości odpadów, natomiast okoliczności tej nie stwierdzono podczas oględzin przeprowadzonych w trakcie kontroli podatkowej zarówno w L., K., jak i w T. Jednocześnie nie jest fizycznie możliwym, aby [oskarżony] oraz sporadycznie [inna osoba] byli w stanie rozładować ręcznie 201 885 kg złomu w miesiącu maju 2018 roku. Istotnym jest fakt, że [oskarżony] miał w miesiącu maju 2018 roku osobiście dostarczyć do skupu złomu około 10 770 kg złomu, równocześnie zajmując się osobiście punktem skupu. (Sprawa nr 192)

Na możliwy charakter prób uzyskania zwrotu nienależnego podatku wskazywał ponadto rodzaj towarów i usług, na jaki opiewały sfałszowane faktury. Wystawiane faktury obejmowały zakup lub sprzedaż takich towarów jak: cement, płyty warstwowe ścienne z wełny mineralnej, klej zbrojony z włókien, tynk sylikonowy, siatka elewacyjna, wydobyte piasku, olej napędowy, pręty, płyty budowlane, tkaniny, złom akumulatorowy, odpady ołowiu, produkty ceramiki sanitarnej, produkty chemiczne (granulat), europalety, filtry (powietrza, oleju), komputery, kwiaty, miąż węglowy, proszki do prania, tarcica drewniana, sprzęt sportowy, usługi introligatorskie, naprawa i serwis ekspresów do kawy czy usługi kosztorysowe.

W tego rodzaju sprawach, niezwykle pomocne dla wykazania i udowodnienia przestępczej działalności podmiotów były analizy Jednolitego Pliku Kontrolnego, którego celem jest przekazywanie do organów skarbowych informacji o wszystkich wystawionych w danym okresie przez podmiot gospodarczy fakturach sprzedażowych oraz fakturach kosztowych. Porównanie JPK różnych firm pozwala na stwierdzenie, czy dana transakcja – dokumentowana fakturą VAT – miała rzeczywiście miejsce i czy jej wartość po stronie sprzedawcy i nabywcy była taka sama. W jednej z analizowanych spraw analiza JPK pozwoliła na ujawnienie 396 podatników, którzy od stycznia 2018 r. do września 2019 r. wprowadzili do elektronicznej księgowości faktury VAT rzekomo wystawione, ale niezaksięgowane przez podmiot je wystawiający w ewidencji JPK, co pozwoliło na podjęcie dalszych kroków i przedstawienie zarzutów trzem osobom.

Ważnym wnioskiem z przeprowadzonej analizy jest stwierdzenie, że w pozostałych 90% analizowanych spraw z lat 2017–2022 nie zaobserwowano elementów działań zorganizowanych, aby wyłudzić nienależny podatek od towarów i usług. Działania przestępcze miały, co prawda, zawyżyć koszty prowadzenia działalności gospodarczej, a tym samym zaniżyć należność publicznoprawną w postaci podatku dochodowego i obniżyć należność z tytułu VAT, ale były to działania pojedynczych podmiotów lub na rzecz pojedynczych podmiotów przy wykorzystaniu sfałszowanej faktury niedokumentującej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego. Jak zauważa W. Kotowski:

Faktura VAT ma trzy zasadnicze funkcje. Pierwsza z nich jest wskazana wprost w treści art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT oraz w tytule działu XI ustawy o VAT, jest to dokumentacja dostawy towarów lub świadczenia usług. Prawidłowo wystawiona i ujęta w księgach podatkowych faktura VAT jest dokumentem księgowym i pozwala na identyfikację czynności podlegającej opodatkowaniu i objęcie jej odpowiednim reżimem stosowania przepisów o VAT (...). Kolejną funkcją faktury VAT jest funkcja kontrolna. Wystawienie faktury VAT umożliwia administracji podatkowej realizację czynności kontrolnych i weryfikację poprawności zadeklarowanej przez podatnika sprzedaży (...). Trzecią, a z perspektywy podatnika VAT najważniejszą funkcją faktury VAT jest zapewnienie neutralności opodatkowania poprzez umożliwienie odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie obrotu od podatku należnego. Faktura VAT jest niejako nośnikiem podatku naliczonego, w związku z czym, co do zasady, realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego nie może odbyć się bez faktury (...). Sam fakt wskazania określonej kwoty jako wartości należnego podatku w treści faktury nie uprawnia jej odbiorcy do realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do tej kwoty. W wyroku z 13.12.1989 r. Trybunał Sprawiedliwości wskazał wyraźnie, że odliczenie podatku naliczonego przez nabywcę wymaga posiadania przez podatnika faktury VAT, która uwzględnia wartość podatku naliczonego właściwą dla danej dostawy towarów lub usług. Zdaniem TS jest to okoliczność, od której uzależnione jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji kwota rzekomo należnego podatku, która błędnie została wyliczona w danej transakcji – z uwagi na błędną(zawyżoną) stawkę VAT lub z uwagi na opodatkowanie czynności, która pozostaje poza zakresem VAT, nie może być odliczona jako podatek naliczony. Trybunał wskazał także, że odmienna interpretacja

przepisów dyrektywy, dopuszczająca możliwość odliczenia dowolnej kwoty wskazanej na fakturze jako podatek należny, ułatwiałyby w istocie nadużycie prawa<sup>114</sup>.

Do wykrycia przestępstwa mającego charakter fałszu materialnego albo intelektualnego faktury dochodziło w prawie 50% w wyniku kontroli podjętej przez organ skarbowy w ramach Krajowej Administracji Skarbowej. W 2% przypadków wykrycie przestępstwa było wynikiem czynności własnych Policji, w kolejnych 2% analizowane postępowania wyłączono z innego postępowania, w 6% przypadków nierzetelną fakturę ujawniła kontrola Straży Granicznej (głównie na wschodniej granicy Polski z Ukrainą). Ponad 30% zgłoszeń o możliwości popełnienia przestępstwa to przypadki, w których zawiadomienie składały podmioty pokrzywdzone przestępstwem, a których dane wykorzystano do wystawienia sfałszowanej faktury VAT. Pozostałe przypadki wykrycia przestępstw objętych badaniem dotyczyły zawiadomień przez inne podmioty, w tym Generalnego Inspektora Informacji Finansowej czy organ gminy.

Należy zauważyć, że do obrotu sfałszowanymi fakturami dochodziło w analizowanych przypadkach głównie pomiędzy podmiotami polskimi (ok. 70% przypadków). Tylko w 1% polskie podmioty wystawiały nierzetelne faktury podmiotom zagranicznym i odwrotnie. W pozostałych przypadkach do wykrycia sfałszowanej faktury doszło w inny sposób albo nie dochodziło do wymiany faktur pomiędzy podmiotami gospodarczymi (np. wykorzystanie danych firmy do wystawienia „pustej” faktury – czyli takiej, która nie potwierdzała rzeczywistej transakcji gospodarczej<sup>115</sup>). Pomiędzy sprawcami czynów analizowanych w przedmiotowym badaniu nie zachodziły jakieś szczególne relacje – poza czysto biznesowymi (ponad 90% spraw). Jedynie w niewiele ponad 5% przypadków udało się ustalić, że sprawców łączyły więzy rodzinne, koleżeńskie lub byli to współpracownicy w ramach jednej firmy.

*Modus operandi* działania sprawców można pogrupować w ramach kilku schematów działania, które w części mogą pokrywać się ze sobą:

1. wystawianie faktur przez podmiot rzeczywiście istniejący, co do czynności, która w rzeczywistości miała miejsce, ale podatnikiem był inny podmiot:

W sierpniu 2018 r. (...), działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej i stworzenia pozorów zaistnienia okoliczności uzasadniających zwrot podatku od towarów i usług VAT, prowadząc działalność gospodarczą (...) i będąc odpowiedzialny za sprawy związane z działalnością tej spółki, przedłożył w Biurze Rachunkowym X (...) jako autentyczne cztery podrobione faktury VAT (...) wystawione przez firmę X jako rzekomego sprzedawcę (...), gdzie doszło następnie do ich zaksięgowania i do sporządzenia deklaracji dla podatku VAT-7 (...), wskutek

<sup>114</sup> W. Kotowski, *Pusta faktura. Faktura niedokumentująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego*, [w:] *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. O. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021, s.151–152.

<sup>115</sup> Zgodnie z treścią art. 86 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U z 2023 r., poz. 1570) prawo do odliczenia podatku naliczonego wiąże się z otrzymaniem faktury dokumentującej rzeczywisty obrót gospodarczy tak pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Faktura niedokumentująca zgodnego z prawem obrotu nie może wywoływać skutków podatkowych związanych z prawem do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

czego doszło do zaniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego VAT w wysokości 16308 zł. (Sprawa nr 175)

Działając jako prezes zarządu spółki z o.o., w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, w związku z zawartą ze spółką XY spółka akcyjna umową o świadczenie usług factoringowych, doprowadził przedmiotową spółkę do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w kwocie 119 643,50 zł poprzez przedłożenie za pośrednictwem platformy internetowej wystawionych przez siebie w ramach przysługujących mu uprawnień poświadczających nieprawdę faktur, poświadczając tym samym w fakturach nieprawdę, co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, czym wprowadził w błąd spółkę XY co do faktu dokonania usług na rzecz wskazanych w fakturach podmiotów gospodarczych i istnienia wierzytelności, a tym samym spełniania warunków umowy factoringowej obligującej XY do wypłaty środków pieniężnych wynikających z przedłożonych dokumentów sprzedaży, czym wyrządzono XY szkodę w wysokości 119 643,50 zł. (Sprawa nr 125)

## 2. wystawianie faktur z tytułu czynności, które w ogóle nie zaistniały:

Działając w krótkich odstępach czasu i w wykonaniu z góry powziętego zamiaru oraz w zamiarze, aby inna osoba dokonała podrobienia umowy oraz sześciu faktur VAT o łącznej wartości 2 300 000 zł, w których wskazano okoliczności faktyczne mające znaczenie dla określenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki, a które to umowy w rzeczywistości nie zostały zrealizowane i ich cena nie została zapłacona. (Sprawa nr 66)

W okresie ..., w wykonaniu tego samego zamiaru i z wykorzystaniem takiej samej sposobności, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przyjął nierzetelne faktury VAT, które nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a następnie posłużył się nierzetelnymi fakturami VAT polecając wprowadzenie ich do rejestru zakupów VAT prowadzonej firmy, dokonując tym samym nierzetelnego prowadzenia ewidencji VAT na podst. art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, jak również składając deklarację VAT-7 podał nieprawdę co do prawa obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z nierzetelnych faktur zakupu, co do których zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 1a i 4a ustawy o podatku od towarów i usług nie przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, czym spowodował uszczuplenie podatku VAT o kwotę 11 270 zł. (...) W okresie ..., w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej posłużył się – poprzez przyjęcie oraz wprowadzenie do rejestru zakupu VAT – poświadczającymi nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie prawne, tj. wykonania wskazanych w niej usług, podczas gdy ww. usługi nie zostały wykonane, oraz poświadczającymi nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej podatku VAT, zawierających kwotę należności ogółem, której łączna wartość jest znaczna i wynosi 915 190,00 zł. (Sprawa nr 78)

Jako pracownik uprawniony do wystawiania faktur na stacji paliw poświadczyl nieprawdę co do okoliczności faktycznych i wystawił fakturę uproszczoną w imieniu X dotyczącą sprzedaży oleju napędowego na rzecz firmy Y, która to transakcja nie miała odzwierciedlenia w rzeczywistych rozliczeniach między tymi podmiotami gospodarczymi, mając jednak znaczenie dla określenia zwrotu należności o charakterze podatkowym. (Sprawa nr 119)

### 3. wystawianie faktur przez podmiot, który nie był płatnikiem VAT, lub wystawianie tzw. pustych faktur przez podmiot powstały wyłącznie do ich wystawiania:

Mimo nieposiadania statusu podatnika VAT wystawił niżej wymienione faktury (...), czym poświadczył nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. (Sprawa nr 150)

Sprawca skazany w tej sprawie skorzystał z oferty pewnego mężczyzny - pozyskania tzw. faktur kosztowych, aby obniżyć swoje zobowiązania podatkowe. Kontaktował się z tym mężczyzną telefonicznie „i wtedy uzgadnialiśmy, że on dostarczy mi konkretną ilość faktur na umówione kwoty. Ja przeważnie próbowałem dostosować to do wyników finansowych mojej firmy. Wszystkie pozyskiwane w ten sposób faktury dotyczyły usług budowlanych. Usługi te w rzeczywistości nie były świadczone. (...) Za te faktury przez cały czas trwania procedury płaciłem stałą stawkę tj. 10% wartości netto wynikających z faktur. (Sprawa nr 178)

Sprawca użył nierzetelne faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której łączna wartość jest znaczna, poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych (...) - łącznie w wysokości 308 023,00 zł, a przedmiotowe faktury posłużyły do odliczenia podatku naliczonego niezapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu w wysokości 57 597,81 zł. Sprawca kupił te faktury od trzech firm, które urząd namierzył jako będące hurtowniami faktur. W trakcie przesłuchania przez Urząd celno-skarbowy sprawca twierdził, że to były faktyczne usługi, ale nie znał i nie umiał podać żadnych szczegółów dot. tych firm. W prokuraturze odmówił składania wyjaśnień. (Sprawa nr 138)

W toku postępowania ustalono, iż w okresie nie krótszym niż od początku 2017 r. do co najmniej stycznia 2021 r. w Inowrocławiu, w Bydgoszczy, Gdańsku, Toruniu, Warszawie oraz w innych miejscach na terenie kraju działała zorganizowana grupa przestępcza (...). Celem działania zorganizowanej grupy przestępczej było popełnienia przestępstw karnych i karnoskarbowych związanych z wystawianiem nierzetelnych i poświadczających nieprawdę faktur VAT przez podmioty które w strukturze grup pełniły rolę „znikających” podatników oraz „buforów”. Następnie faktury te były przekazywane pośrednikom, którzy przekazywali je ostatecznym odbiorcom. Uszczuplenie podatku VAT łącznie w całej działalności to ponad 12 mln zł. Członkowie grupy wystawili faktury na łączną kwotę co najmniej 62 mln zł. (z aktu oskarżenia - sprawa nr 146)

### 4. podrobienie faktur, aby użyć je jako autentyczne:

Podrobienie w celu użycia za autentyczne faktur poprzez wypisanie ich i podrobienie na nich podpisu sprzedającego a dokumentującego sprzedaż ziemniaków, która faktycznie nie miała miejsca, a co miało znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej w postaci podatku dochodowego, a następnie posłużenie się tymi fakturami poprzez ujęcie ich w prowadzonej księdze przychodów i rozchodów pozarolniczej działalności gospodarczej oraz w trakcie kontroli, jak też w zeznaniu rocznym PIT 36, w którym podano nieprawdę, zawiązując koszty uzyskania przychodu, na skutek czego zaniżono należny podatek dochodowy i narażono na uszczuplenie dochody podatkowe Skarbu Państwa w kwocie 1292 zł. (Sprawa nr 48)

5. wystawienie faktur przez podmiot rzeczywiście istniejący, jednak na kwoty nieodpowiadające rzeczywistemu obrotowi gospodarczemu lub na sprzedaż, która faktycznie nie miała miejsca, aby wykorzystać je do rozliczeń z Urzędem Skarbowym:

1) w zamiarze, aby inne osoby posłużyły się do rozliczeń podatków nierzetelnymi fakturami, rachunkami i podały nieprawdę w deklaracjach od podatku od towarów i usług, dostarczając 15 podmiotom 332 nierzetelne faktury wystawione na 4 podmioty o łącznej wartości 2 025 682,53 zł w tym 384 245,72 zł VAT oraz posłużył się 7 nierzetelnymi rachunkami o łącznej wartości 30 196,00 zł i dostarczył innym podmiotom 26 nierzetelnych rachunków na łączną kwotę 113 896 zł dot. sprzedaży usług lub towarów, które nie zostały zrealizowane i poświadczały nieprawdę, to jest pomógł do podania nieprawdy w deklaracjach podatkowych i do narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług Skarb Państwa.

2) w okresie od ... do ..., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami, poprzez przekazanie danych do faktur i rachunków ułatwił XY podrobienie w celu użycia za autentyczne oraz w zamiarze, aby inne osoby użyły do rozliczeń podatków podrobionych i poświadczających nieprawdę faktur, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, ułatwił 15 podmiotom gospodarczym łącznie 258 faktur o wartości brutto 1 562 475,28 zł i 74 poświadczające nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne faktury o wartości brutto 463 207,25 zł wystawione przez firmy [4 podmioty] o łącznej wysokości 2 025 682,53 zł w tym 384 245,72 zł VAT oraz użył 7 podrobionych rachunków, wprowadzając je w księgi rachunkowe i przedkładając nierzetelną deklarację podatkową PIT 36, nadto dostarczył innym podmiotom 26 podrobionych rachunków na kwotę 113 896,00 zł, które miały znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu, czyniąc sobie z popełnienia przestępstwa stałe źródło dochodu.

3) w zamiarze, aby inne osoby posłużyły się do rozliczeń podatków nierzetelnymi fakturami, rachunkami i podały nieprawdę w deklaracjach od podatku od towarów i usług, dostarczając 8 podmiotom 143 nierzetelne faktury wystawione przez 2 podmioty o łącznej wartości 572 858,65 zł w tym 107 117,23 zł VAT dot. Sprzedaży usług lub towarów, które nie zostały zrealizowane i poświadczały nieprawdę, to jest pomógł do podania nieprawdy w deklaracjach podatkowych i do narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług Skarb Państwa.

4) w okresie od ... do ..., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami, poprzez przekazanie danych do faktur i rachunków ułatwił XY podrobienie w celu użycia za autentyczne oraz w zamiarze, aby inne osoby użyły do rozliczeń podatków podrobionych i poświadczających nieprawdę faktur, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, ułatwił 8 podmiotom gospodarczym łącznie 143 podrobione faktury o wartości brutto 572 858,65 zł w tym 107 117,23 zł VAT, w szczególności dotyczące zakupu towarów i usług, które nie były zrealizowane, a które miały znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu, czyniąc sobie z popełnienia przestępstwa stałe źródło dochodu. (Sprawa nr 61)

6. usługi są wskazywane jako świadczone na terytorium kraju, lecz są fikcyjnie deklarowane jako wykonane poza terytorium kraju (fikcyjne miejsce świadczenia):

W okresie od ... do ... w (...) jako właściciel firmy transportowej [Z] (...) oraz faktycznie prowadzący zarejestrowaną [na inną osobę - przyp. aut.] firmę [X] i zarejestrowaną [na inną osobę - przyp. aut.] firmę [Y], w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, działając z zamiarem doprowadzenia Skarbu Państwa do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, usiłował uzyskać nienależny zwrot podatku VAT znacznej wartości w kwocie 423 837 zł z tytułu sprzedaży za granicę usług transportu towarowego i pasażerskiego oraz rolnych przez firmę [X], wprowadzając urzędników Urzędu Skarbowego w (...) w błąd co do wykonania tych usług oraz zasadności zwrotu podatku VAT w sytuacji, gdy usługi te nie zostały zrealizowane, w ten sposób, że w celu użycia za autentyczne podrobił 68 dokumentów CMR oraz 68 faktur VAT kontrahentów pośrednich, a także - będąc osobą do tego uprawnioną, poświadczył nieprawdę w fakturach VAT pochodzących od firm [Z] - 32 faktury, [Y] - 36 faktur i [X] - 132 faktury co do wykonania usług transportu towarowego, osobowego i [produktów] rolnych na rzecz podmiotów zagranicznych, które łącznie zawierały kwotę należności ogółem znacznej wartości 3 028 929 zł, co stanowiło okoliczności mające znaczenie prawne, w szczególności znaczenie dla określenia wysokości zwrotu podatku VAT. (Sprawa nr 89)

7. posłużenie się tzw. słupem, który nie był świadomy celu podjętego przez niego działania:

fakturę (...) dostałem w miejscowości (...) przy sklepie z napisem „Bar”. (...) Towar, który wiozę razem z moim kolegą (...) [skazany w innej sprawie - przyp. aut.] w samochodach - ja w swoim, on w swoim - jest proszkiem do prania. Towar ten zlecił nam przewieźć przez granicę z Polski na Ukrainę obywatel Ukrainy, którego nazwiska i imienia nie znam. Ja nie miałem pojęcia, że coś jest nie tak z tym dokumentem. (...) Za przewiezienie miałem otrzymać pieniądze w kwocie 100 zł. Ja na Ukrainie nie mam pracy, a mam na utrzymaniu żonę i dwójkę dzieci.

Fakturę otrzymałem od kolegi (...), nazwiska nie pamiętam. [To on] mnie wynajął, abym mu przewiózł towar z Polski na Ukrainę przez granicę. (...) Poznałem [go] w kolejce do Polski i on mi zaproponował pieniądze za przewiezienie towaru z Polski. Za kurs miałem otrzymać 40 USD. Do tego towaru otrzymałem od [niego] zatrzymaną fakturę. Dając mi ją, powiedział, że jest wszystko w porządku.

Zadzwoił do mnie kolega (...), nazwiska nie znam, z zapytaniem, czy pojedę do Polski po odbiór towaru. Zgodziłem się. (...) Razem z towarem otrzymałem fakturę.

Badania potwierdziły, że działania podejmowane przez sprawców czynów określonych w analizowanych przepisach kodeksu karnego w następstwie dokonanego fałszu materialnego albo intelektualnego faktury - w zakresie jej zgodności z rzeczywistym stanem faktycznym, potwierdzającym zaistniałe zdarzenie gospodarcze oraz wartości należności z tytułu takiej czynności, na jaką opiewa nierzetelna faktura - wyrządzają również istotne uszczerbienia po stronie dochodowej Skarbu Państwa. W ramach analizy aktowej w 151 sprawach (na podstawie wyroku) udało się określić łączną wartość fałszywych faktur na kwotę 182 793 250 zł netto oraz wysokość wszystkich należności z tytułu podatku od towarów i usług, który nie został uiszczony albo którego nastąpił nienależny zwrot na

kwotę 31 830 956,98 zł. Oczywiście wartości te są niewielkie w stosunku do rzeczywistej skali uszczupień. Jak zauważa Szymon Pawelec, szacunkowa skala uszczupień w podatku od wartości dodanej oraz rozmiary luki VAT w Polsce w latach 2013–2016 ujmowane były na poziomie od 27 do 20% ogólnej sumy teoretycznych wpływów z podatku VAT, co przekładało się odpowiednio od ponad 42 do blisko 34 mld zł rocznie<sup>116</sup>.

Patrząc na poszczególne wartości kwot ustalonych w analizowanych wyrokach (151 spraw), a zawartych na fałszywych fakturach (kwoty netto dokumentujące wartość towaru lub usługi), należy stwierdzić, że w ponad 63% spraw opiewały one na kwoty od 300 do 500 000 zł, w kolejnych 35% spraw mieściły się w przedziale od 501 000 zł do 10 000 000 zł. W pozostałych 2% przypadków (trzy sprawy) przekraczały wartość 10 000 000 zł – maksymalnie 40 716 678,14 zł (tabela 27).

Tabela 27. Wartość nierzetelnych faktur ustalona w wyroku prawomocnym

	N	%
do 100 tys. zł	52	34,4
od 101 tys. zł do 500 tys. zł	43	28,5
od 501 tys. zł do 1 mln zł	27	17,9
>1 mln zł do 10 mln zł	26	17,2
> 10 mln zł	3	2,0
Ogółem	151	100,0
<i>Brak danych</i>	33	

Tabela 28. Wartość uszczupień podatku od towarów i usług ustalona w wyroku prawomocnym

	N	%
do 10 000 zł	24	20,2
od 10 001 zł do 100 000 zł	47	39,5
od 101 000 zł do 200 000 zł	24	20,2
od 201 000 zł do 500 000 zł	13	10,9
> 500 000 zł	11	9,2
Ogółem	119	100,0
<i>Brak danych</i>	75	

<sup>116</sup> Sz. Pawelec, *Karuzele VAT – wybrane zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego. Wprowadzenie do problematyki*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. Sz. Pawelec, Warszawa 2022, s. 15.



Rozpatrując łączną kwotę wszystkich należności podatkowych z tytułu podatku VAT (dane dla 119 spraw) uszczuplonych w wyniku przestępstwa zauważamy, że niespełna 60% zaniżonego podatku mieściło się w granicach od 81 do 100 000 zł, kolejne 30% to podatek uszczuplony lub nienależny w wysokości od 101 000 zł do 500 000 zł. W niewielu ponad 9% spraw przekroczył on wartość 500 000 zł. Maksymalna kwota uszczuplenia VAT odnotowana w badaniu wyniosła 9 364 835,96 zł (tabela 28).

Analizując poszczególne przypadki, należy zauważyć, że zamierzenie ustawodawcy, którego celem – poprzez wprowadzenie do Kodeksu karnego nowych typów przestępstw związanych z fałszerstwem faktur – było ułatwienie prowadzenia postępowań przygotowawczych dotyczących zwalczania przestępczości nastawionej na uszczuplanie dochodów budżetowych poprzez wystawianie i posługiwanie się podrobioną lub przerobioną fakturą, w praktyce nie zostało w całości zrealizowane. Wynika to z faktu, że w analizowanych sprawach zarzuty dotyczące przestępstw z kodeksu karnego występowały równolegle do zarzutów dotyczących przestępstw podatkowych ujętych w kodeksie karnym skarbowym. To samo zachowanie sprawcy w przypadku stwierdzenia posłużenia się fakturą do celów rozliczeń podatkowych było kwalifikowane na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego, natomiast w przypadku wykazania poświadczenia nieprawdy w wystawionej fakturze – w oparciu o kodeks karny. Ze względu na to, że znamiona ustawowe przestępstw skarbowych (w większości analizowanych spraw były to art. 56 i 62 k.k.s.) pokrywają się ze znamionami przestępstw powszechnych z kodeksu karnego (art. 270a k.k., 271a k.k., 277a k.k., ale także 271 i 273 k.k.) – zgodnie z regułą określoną w § 8 ust. 1 k.k.s. – zastosowanie znajdzie każdy z tych przepisów (idealny zbieg przepisów). Tym samym nie zrealizowano w całości zamierzenia ustawodawcy, które miało przenieść ciężar ścigania przestępstw podatkowych związanych z wyłudzeniami podatku z przepisów prawa karnego skarbowego do kodeksu karnego, bowiem doprowadziło do „zduplikowania” zarzutów stawianych co do tych samych zachowań przestępczych sprawców w sytuacji, gdy jednocześnie wystawiając nierzetelną fakturę posługiwali się nią przy rozliczeniach podatkowych.

Warto jednak pamiętać, że postępowania w sprawach związanych z wyłudzeniami podatku VAT, w szczególności gdy w sam proceder zaangażowanych jest szereg osób i szereg podmiotów gospodarczych, są niezwykle wymagające do prowadzenia ze względu na charakter działalności sprawców, którzy poprzez rzekomo prawdziwe transakcje gospodarcze próbują ukryć ich przestępczy charakter. Tak jak w innych postępowaniach o charakterze gospodarczym wykrycie tego rodzaju przestępstw i ich udowodnienie zakończone przedstawieniem aktu oskarżenia uczestnikom procederu poprzedzają często wielomiesięczne żmudne czynności śledcze.



## Podsumowanie

Przestępczość związana z wyłudzeniami podatku VAT to taka grupa czynów, która nie tylko stanowi istotny koszt dla finansów publicznych, ale również narusza pewność obrotu gospodarczego i zaburza zasady konkurencji. Dlatego proces uszczelniania prawa podatkowego i zwalczania patologii z nim związanych jest zadaniem koniecznym, jednak niezwykle trudnym do realizacji ze względu na jego wielowymiarowość. Wszelkie zmiany legislacyjne muszą bowiem spełniać nie tylko wymogi konstytucyjne w taki sposób, aby gwarantowały każdemu obywatelowi podstawowe prawa i pewność, że podejmowane przez niego działania są z tym prawem zgodne, aby prawo nie stawało się „swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny”<sup>117</sup>, ale również wymogi prawidłowej techniki legislacyjnej. Za rozwiązaniami legislacyjnymi muszą iść zmiany organizacyjne zapewniające prawidłowy pobór, kontrolę i egzekucję przepisów prawa podatkowego.

Nie dziwi zatem, że na przestrzeni czasu podejmowano kolejne próby ograniczenia niekorzystnych zjawisk, aby zmniejszyć szarą strefę podatkową i zachowania, które znacząco wpływały na wysokość dochodów budżetowych. Na gruncie prawa podatkowego wprowadzono m.in. płatność podzieloną, jednolity plik kontrolny, odwrotne obciążenie w obrocie krajowym czy solidarną odpowiedzialność nabywcy w związku z nabywaniem tzw. towarów wrażliwych. Pojawiła się nowa sankcja o charakterze administracyjnym za nadużywanie prawa w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Jednak w ocenie ustawodawcy wszystkie te działania nie były wystarczające dla właściwego zwalczania przestępczości podatkowej. Dlatego też na gruncie prawa i postępowania karnego pojawiły się przepisy wprowadzające tzw. konfiskatę rozszerzoną czy dopuszczenie tzw. owoców zatrutego drzewa jako dowodu w procesie karnym. Kolejnym krokiem były zmiany w kodeksie karnym wprowadzające do niego odpowiedzialność za fałszerstwo faktury, obwarowane znacznie surowszymi sankcjami niż te, które były dotychczas przewidziane w przepisach Kodeksu karnego skarbowego.

---

<sup>117</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00 [online] <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WMP20010060099/T/M20010099TK.pdf> [dostęp: 7.09.2023].

Ustawodawca uznał bowiem, że dotychczas stosowane przepisy zwalczające wyłudzenia VAT nie są wystarczające dla osiągnięcia celu, jakim jest ograniczenie skali tego zjawiska. Umieszczając te nowe przepisy w kodeksie karnym, ustawodawca uznał ponadto, że ten sposób znacznie skuteczniej doprowadzi do zwalczania tego rodzaju przestępczości niż poprzez dodanie kolejnych typów przestępstw do wyspecjalizowanego Kodeksu karnego skarbowego. Według oceny ustawodawcy elementem koniecznym dla rozpoczęcia procedury wyłudzenia podatku VAT jest sfałszowanie faktury VAT, która następnie zostanie wykorzystana do uzyskania nie należnego zwrotu tego podatku, a zatem „koncentrując się na penalizacji przestępstw przeciwko dokumentom (wiarygodności faktur), można osiągnąć skutek w postaci unicestwienia najważniejszego instrumentu służącego wyłudzeniom podatku VAT”<sup>118</sup>. Jednocześnie – dzięki wprowadzeniu nowych typów przestępstw do kodeksu karnego – mają one wypełnić (głównie poprzez wysokość sankcji) w znacznie szerszym stopniu funkcję prewencyjną, niż gdyby stanowiły uzupełnienie przestępstw podatkowych w kodeksie karnym skarbowym.

Czy zatem wprowadzone do kodeksu karnego przepisy regulujące fałsz materialny i intelektualny faktury VAT wypełniły zakładane ograniczenie przestępczości VAT-owskiej?

Odpowiedź na to pytanie nie jest jednoznaczna. Gdyby ten aspekt rozpatrywać wyłącznie pod kątem liczby postępowań zakończonych w okresie obowiązywania tych przepisów (od 2017 do 2022 r.) i liczby skazanych na ich podstawie osób, to można uznać, że ich rzeczywista skuteczność nie była wielka. W analizowanym okresie skazano (prawomocnie i nieprawomocnie) na podstawie wszystkich dodanych przepisów 677 osób, podczas gdy tylko w roku 2020 jedynie na podstawie art. 62 k.k.s. (niedopełnienie obowiązków w wystawianiu faktur i rachunków za wykonane świadczenia) prawomocnie skazano 473 osób. Również wartość potencjalnych i rzeczywistych uszczupień podatkowych dająca się ustalić na podstawie wyroków w analizowanych sprawach (ponad 31 mln zł) w odniesieniu do szacowanych rozmiarów rzeczywistej luki w VAT nie jest wielka. Jednak nie daje to podstawy do jednoznacznego stwierdzenia, że wprowadzone w 2017 r. nowe przepisy karne nie miały wpływu prewencyjnego na ograniczenie prób wyłudzeń podatku VAT, zarówno przez pojedynczych podatników, jak i zorganizowane grupy nastawione na wyłudzenia tego podatku.

Obserwowana w Polsce luka w VAT od 2015 r. sukcesywnie spada. W 2015 r. wynosiła ona ponad 24%, rok później niewiele ponad 20%, by w 2017 r. spaść do ok. 14%, a w 2021 r. wynieść tylko 3,1% (przy lekkim odbiciu – do 4,9% w roku kolejnym)<sup>119</sup>. Dlatego też skuteczność funkcjonowania przepisów karnych dotyczących fałszowania faktur VAT należy rozpatrywać w szerszym kontekście zmian legislacyjnych zmierzających do ograniczenia wyłudzeń VAT i ograniczenia luki VAT. A cel ten, jak widać w publikowanych przez Ministerstwo Finansów oficjalnych danych, w znacznym stopniu osiągnięto.

<sup>118</sup> Uzasadnienie..., s. 5.

<sup>119</sup> *Luka w VAT urosła. Oto jak skomentowało to ministerstwo*, „Business Insider”, 25 kwietnia 2023 [online] <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/luka-w-vat-urosla-oto-jak-skomentowalo-to-ministerstwo/lk5697j> [dostęp: 10.09.2023].

## Bibliografia

### Książki i artykuły

- Farrington D.P., *Age and Crime*, „Crime and Justice” 1986, t. 7, s.189–250.
- Gałązka M., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017, nt 28 do art. 270.
- Gruszczyńska B., Marczewski M., Siemaszko A., Ostaszewski P., Włodarczyk-Madejska J., Klimczak J., *Atlas Przestępczości w Polsce 6*, Warszawa 2021.
- Gruszka M., *Zbieg przepisów przy przestępstwach związanych z podatkiem VAT oraz problematyka należytej staranności w VAT w aspekcie prawnokarnym*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. Sz. Pawelec, Warszawa 2022.
- Herzog A. [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Warszawa 2017, nt 10 do art. 270a.
- Kotowski W., *Pusta faktura. Faktura niedokumentująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego*, [w:] *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. O. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021, s. 151–152.
- Kowalski S., *Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny*, PiP 2019/2.
- Pawelec Sz., *Karuzele VAT – wybrane zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego. Wprowadzenie do problematyki*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. Sz. Pawelec, Warszawa 2022.
- Sarnowski J., Selera P., *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017. Przyczyny, środki, dalsze perspektywy*, Warszawa 2018.
- Wzorek D., Zielińska E., Klimczak J., *Kara ograniczenia wolności i jej rola w resocjalizacji sprawców przestępstw*, Warszawa 2022.
- Żelichowski M., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna, t. 2, Komentarz do art. 222–316*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2017.

### Netografia

- Kulisy Spraw: karuzele VAT-owskie*, Polskie Radio, 17.08.2017 [online] <https://polskieradio24.pl/130/5561/Artykul/1821346,kulisy-spraw-karuzele-vatowskie> [dostęp: 6.08.2023].
- Lach A., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587926948/724388/konarska-wrzošek-violetta-red-kodeks-karny-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023].
- Lach A., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023, art. 271(a), nb 1 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587926950/724390/konarska-wrzošek-violetta-red-kodeks-karny-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 11.01.2024].
- Mozgawa M., [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587737149/730158/mozgawa-marek-red-kodeks-karny-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023].

- Mozgawa M., [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 270 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587737148/730157/mozgawa-marek-red-kodeks-karny-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS> [dostęp: 6.01.2024].
- Luka w VAT urosła. Oto jak skomentowało to ministerstwo, „Business Insider”, 25 kwietnia 2023 [online] <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/luka-w-vat-urosla-oto-jak-skomentowalo-to-ministerstwo/lk5697j> [dostęp: 10.09.2023].
- Ocena Skutków Regulacji z 8.09.2016 r. projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370134/dokument259751.docx> [dostęp 8.08.2023].
- Opinia Krajowej Rady Sądownictwa z dnia 16 września 2016 r. w przedmiocie projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/o/E15BE69EoD01DAA4C12580520058AoBo/%24File/888-001.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Pismo Ministerstwa Finansów nr PR2.021.744.2016.MTS.SOD z dnia 10 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370136/dokument243123.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Pismo Ministerstwa Rozwoju nr 176441/16 z dnia 16 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370136/dokument243122.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Pismo Ministerstwa Spraw Zagranicznych nr DPUE.920.1196.2016/2/JS z dnia 11 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370136/dokument243122.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Pismo Konfederacji Lewiatan z dnia 12 sierpnia 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370139/12370142/dokument243127.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Protokół ustaleń nr 32/2016 posiedzenia Rady Ministrów w dniu 13 września 2016 r. [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370166/12370171/dokument248205.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Razowski T., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2021, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587881226/678666/giezek-jacek-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023].
- Razowski T., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2021, art. 271(a), nb 3 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587881228/678668/giezek-jacek-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna-komentarz?cm=URELATIONS> [dostęp: 11.01.2024].
- Sprawozdanie Komisji Nadzwyczajnej do spraw zmian w kodyfikacjach o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (druk nr 888), VIII Kadencja, Druk nr 1189 [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/o/771B8224CEC320F8C12580A6004FCD95/%24File/1189.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Sprawozdanie Komisji Nadzwyczajnej do spraw zmian w kodyfikacjach o uchwale Senatu w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII Kadencja, druk nr 1262 [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/o/20E-D2E976C1F7CE9C12580C1004FA9C4/%24File/1262.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Sroka T., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Część II. Komentarz do art. art. 212–277d*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2017, art. 270(a) [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587746558/543998/wrobel-wlodzimierz-red-zoll-andrzej-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna-tom-ii-czesc-ii-komentarz...?cm=URELATIONS> [dostęp: 29.12.2023].
- Sroka T., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Część II. Komentarz do art. art. 212–277d*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2017, art. 271(a), nb 1 [online] <http://10.10.74.7/#/commentary/587746560/544000/wrobel-wlodzimierz-red-zoll-andrzej-red-kodeks-karny-czesc-szczegolna-tom-ii-czesc-ii-komentarz...?cm=URELATIONS> [dostęp: 11.01.2024].
- Uchwała Senatu z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII Kadencja, druk nr 1260 [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/o/E492987D7B97DD33C12580BB004DA14B/%24File/1260.pdf> [dostęp: 6.08.2023].

- Uwagi i definicje* [online] <https://statystyka.policja.pl/download/20/232288/Uwagiidefinicje.docx> [dostęp: 10.09.2023].
- Uwagi Sądu Najwyższego – Ocena skutków regulacji* [online] <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12288207/12370166/12370167/dokument243523.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejmowy nr 888* [online] <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/EA8BC112272EA7CEC125804200323EDD/%24File/888.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015, 25 września 2015, PWC (raport)* [online] <https://www.pwc.pl/pl/pdf/luka-vat-pwc-wrzesien-2015.pdf> [dostęp: 6.08.2023].
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00*, [online] <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WMP20010060099/T/M20010099TK.pdf> [dostęp: 7.09.2023].

## Ustawodawstwo

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).
- Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tj. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.).
- Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej z dnia 21 listopada 1996 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 640).
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 11, poz. 50).
- Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r., poz. 244).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1570).
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 171).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1138).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1375).
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 1900).
- Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 2600 ze zmianą Dz.U. z 2023 r., poz. 403).
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1266).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 654).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tj. Dz.U. z 2016 r., poz. 720).
- Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1080).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 615).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948).

