

Paweł Ostaszewski, Konrad Buczkowski,
Joanna Klimczak, Paweł Bachmat

Przestępstwa związane z zorganizowanymi wyłudzeniami podatku od towarów i usług (VAT) w praktyce sądowej¹

*Offences related to organized value added tax (VAT) fraud in
court practice*

Abstract

Offences related to VAT fraud significantly reduce revenues to the State Treasury, violate the certainty of economic turnover and the principles of competition. Combating it and sealing tax law are therefore important tasks of the state. In Poland, these tasks have been pursued, inter alia, through such legislative changes in tax law as the introduction of split payments, the single control file, the reverse charge in domestic trade or joint and several liability of the purchaser in connection with the purchase of so-called sensitive goods. In the legislator's opinion, it was also necessary to introduce new provisions on the grounds of criminal law – concerning the so-called extended confiscation, the admission of the so-called fruit of the poisoned tree as evidence in a criminal trial and strict criminal liability for forgery of an invoice.

In this paper, we are analysing in detail the content of the provisions introduced into the Criminal Code regulating the material and intellectual falsification of a VAT invoice, the statistical picture of the crime of invoice falsification and the results of a court case-file study of 194 cases of the analysed

Dr hab. Paweł Ostaszewski, Uniwersytet Warszawski, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Polska, ORCID: 0000-0001-8067-8978, e-mail: pawel.ostaszewski@uw.edu.pl

Dr Konrad Buczkowski, Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk, Polska, ORCID: 0000-0002-3083-0393, e-mail: k.buczkowski@inp.pan.pl

Dr Joanna Klimczak, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Polska, ORCID: 0000-0002-1534-6317, e-mail: joanna.klimczak@iws.gov.pl

Mgr Paweł Bachmat, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Polska, ORCID: 0000-0003-3511-5425, e-mail: pawel.bachmat@iws.gov.pl

Data zgłoszenia tekstu przez autorów: 1.02.2024 r.; data zaakceptowania do publikacji: 13.05.2024 r.

¹ Artykuł stanowi skróconą i zmodyfikowaną wersję raportu: K. Buczkowski, J. Klimczak, P. Ostaszewski, P. Bachmat, *Przestępstwa związane ze zorganizowanymi wyłudzeniami podatku od towarów i usług (VAT) w praktyce sądowej*, Warszawa 2024, https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/2024/02/2024_AWS_K_Buczkowski_i_inni_Przestepstwa_zwiazane_kor-1-2.pdf (dostęp: 26.02.2024 r.).

offences completed between 2017 and 2022. Based on such extensive research material, we seek information on the size and characteristics of this phenomenon, the perpetrators of these crimes, the state's response to them and the answer to the question: have the new regulations fulfilled the assumed reduction of VAT crime?

Keywords: *forgery of an invoices, value added tax, statistical data, court case-file research*

Streszczenie

Przestępczość związana z wyłudzeniami podatku od towarów i usług (VAT) istotnie uszczupla wpływy do Skarbu Państwa, narusza pewność obrotu gospodarczego i zasady konkurencji. Jej zwalczanie oraz uszczelnianie prawa podatkowego są więc ważnymi zadaniami państwa. W Polsce zadania te realizowano m.in. przez takie zmiany legislacyjne w prawie podatkowym jak wprowadzenie płatności podzielonej, Jednolitego Pliku Kontrolnego i odwrotnego obciążenia w obrocie krajowym czy solidarną odpowiedzialność nabywcy w związku z nabywaniem tzw. towarów wrażliwych. Według ustawodawcy niezbędne było także wprowadzenie nowych przepisów na gruncie prawa i postępowania karnego – dotyczących tzw. konfiskaty rozszerzonej, dopuszczenia tzw. owoców zatrutego drzewa jako dowodu w procesie karnym oraz surowej odpowiedzialności karnej za fałszerstwo faktury.

W niniejszym artykule analizujemy szczegółowo treść wprowadzonych do Kodeksu karnego przepisów regulujących fałsz materialny i intelektualny faktury VAT, statystyczny obraz przestępczości fałszowania faktur oraz wyniki badania aktowego 194 zakończonych prawomocnie w latach 2017–2022 spraw sądowych o analizowane przestępstwa. Na podstawie tak szerokiego materiału badawczego szukamy informacji o rozmiarach i charakterystykach tego zjawiska, sprawcach tych przestępstw, reakcji państwa wobec nich oraz odpowiedzi na pytanie: czy nowe regulacje wypełniły zakładane ograniczenie przestępczości VAT-owskiej?

Słowa kluczowe: *fałszerstwo faktur, podatek od towarów i usług, dane statystyczne, badanie akt sądowych*

1. Wstęp

Problematyka zwalczania nadużyć związanych z wyłudzeniami podatku od towarów i usług (dalej VAT) w polskim systemie prawnym jest obecna od wprowadzenia tego rodzaju podatku do obrotu gospodarczego w 1993 r.² 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 oraz o podatku akcyzowym³. Kolejne rozszerzenie sankcji karnych nastąpiło w Kodeksie karnym skarbowym z 10.09.1999 r.⁴ Według oceny ustawodawcy nadal nie spełniały one oczekiwań co do faktycznego zwalczania przestępstw VAT-owskich. Problem, na który zwracano uwagę, to konieczność ustalenia i wykazania uszczuplenia należności podatkowej. 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 związanych z podatkiem 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 publicznoprawnej (fałsz intelektualny). Jej realizacja nastąpiła poprzez przyjęcie 10.02.2017 r. ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw⁵ dodającej do rozdziału XXXIV („Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów”) Kodeksu karnego⁶ art. 270a, art. 271a oraz art. 277a–277d.

W niniejszym opracowaniu przeanalizowano funkcjonowanie nowych przepisów w praktyce, w szczególności pod względem tego, czy spełniły one nadzieje pokładane

² Nastąpiło to wraz z uchwaleniem ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Ustawa ta została zastąpiona przez obecnie obowiązującą ustawę z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r. poz. 361) – dalej ustawa o VAT.

³ Ustawa z 21.11.1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. z 1996 r. Nr 137, poz. 640) wprowadziła do ustawy karnej skarbowej z 26.10.1971 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.) zmianę treści art. 102 oraz dodała art. 104a. W przepisach tych uregulowano odpowiedzialność osoby, która wbrew przepisom ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym lub ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) „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”.

⁴ Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.) – dalej k.k.s.

⁵ Dz.U. z 2017 r. poz. 244.

⁶ Ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r. poz. 17 ze zm.) – dalej k.k.

w skutecznym zwalczaniu przestępstw wyłudzenia podatku od towarów i usług, wraz ze wskazaniem tła statystycznego w całym okresie ich obowiązywania, tj. w latach 2017–2022, oraz dokonaniem analizy dogmatycznej.

2. Analiza dogmatyczna

2.1. Przestępstwo fałszerstwa materialnego faktury

2.1.1. Przedmiot ochrony

Przestępstwo fałszerstwa materialnego faktury (art. 270a k.k.) ukazuje pewne podobieństwa do przestępstwa materialnego fałszerstwa dokumentu z art. 270 k.k. W istocie rzeczy, w myśl art. 115 § 14a k.k., faktura jest szczególną postacią dokumentu, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy o VAT, tzn. jest dokumentem w formie papierowej lub w formie elektronicznej, zawierającym dane wymagane ustawą i przepisami wydany na jej podstawie. Z tego względu w przypadku typów z art. 270a § 1, 2 i 3 k.k. (i odnośnych z art. 277a § 1 i 2 k.k.) przedmiot ochrony identyfikuje się: z wiarygodnością dokumentów oraz z pewnością obrotu prawnego⁷. Chodzi tu o wiarygodność materialną dokumentu (faktury), a więc jego autentyczność⁸. Z kolei jako poboczny przedmiot ochrony wskazywany jest interes fiskalny państwa lub Unii Europejskiej⁹, a także prawidłowość uiszczania należności publicznoprawnych¹⁰. Jak zwraca uwagę Tomasz Sroka, w założeniu ustawodawcy kryminalizacja fałszu materialnego faktury przewidziana została jako instrument przeciwdziałania wyłudzeniu podatku od towarów i usług. Szczególnie jednak w zakresie czynności polegających na podrobieniu lub przerobieniu faktury dobro prawne w postaci interesów fiskalnych państwa lub Unii Europejskiej chronione jest na głębokim przedpolu jego naruszenia¹¹. Z kolei Tomasz Razowski wskazuje, że tak nakreślony przedmiot ochrony przesądza, iż każda z postaci omawianego przestępstwa stanowi tzw. przestępstwo bez ofiar, w którym nie występuje pokrzywdzony¹².

2.1.2. Podmiot czynu zabronionego

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

⁷ T. Sroka, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. 2, cz. 2, *Komentarz do art. art. 212–277d*, red. W. Wróbel, A. Zoll, LEX/el. 2017, art. 270(a).

⁸ M. Mozgawa, [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 270(a); A. Lach, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023, art. 270(a); T. Razowski, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, LEX/el. 2021, art. 270(a).

⁹ M. Gałązka, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017, art. 270, nt 28.

¹⁰ A. Lach, [w:] *Kodeks...*, art. 270(a), nb 1.

¹¹ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 1.

¹² T. Razowski, [w:] *Kodeks...*, art. 270(a), nb 5.

że o ile podrabiającym lub przerabiającym fakturę będzie sam sprawca fałszerstwa materialnego, o tyle w przypadku użycia takiej faktury jako autentycznej w roli sprawcy może wystąpić nie tylko sprawca fałszerstwa, ale także inna osoba.

2.1.3. Typ podstawowy (art. 270a § 1 k.k.)

Typ podstawowy fałszu materialnego faktury jest występkiem określonym w art. 270a § 1 k.k. Od strony przedmiotowej polega on 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 podobny do rozumienia czynności sprawczych fałszu materialnego dokumentu z art. 270 § 1 k.k. Uzasadnione jest tu zatem wykorzystanie poglądów doktryny i ustaleń judykatury sformułowanych na gruncie typu z 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 podpisu¹³. Sąd Najwyższy (dalej SN) w wyroku z 4.12.2002 r.¹⁴ 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”. Przerobienie dokumentu polega natomiast na zmianie treści istniejącego, autentycznego dokumentu¹⁵ i może obejmować m.in. dokonanie skreśleń, dopisków, wymazań, uzupełnień¹⁶. Z kolei „użycie jako autentyczny” to przedstawienie lub przedłożenie podrobionego czy przerobionego dokumentu osobie prywatnej albo instytucji. Chodzi tu o wykorzystanie (nadużycie) przymiotu wiarygodności, jaki łączony jest w obrocie z dokumentem niepodrobionym lub nieprzerobionym. Warto przy tym zwrócić uwagę, że samo posiadanie sfałszowanego dokumentu (w tym faktury) nie jest jeszcze jego używaniem.

Jak trafnie wskazuje T. Sroka, do realizacji znamienia podrobienia faktury wystarczające jest podrobienie tylko jej fragmentu, ażeby doprowadzić do sporządzenia

¹³ M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 270.

¹⁴ Wyrok SN z 4.12.2002 r., III KKN 370/00, LEX nr 74375.

¹⁵ M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 270. Por. także wyrok SN z 5.09.2000 r., II KKN 569/97, „Prokuratura i Prawo” 2001/2 (wkładka), poz. 6.

¹⁶ J. Piórkowska-Flieger, [w:] *System Prawa Karnego*, t. 8, *Przestępstwa przeciwko państwu i dobrom zbiorowym*, red. L. Gardocki, Warszawa 2018, s. 1091 i n.

takiego zapisu informacji w postaci faktury, który nadaje jej pozory autentyczności, w szczególności że pochodzi od określonego wystawcy¹⁷. Autor ten w związku z tym wyróżnia dwa sposoby popełnienia przestępstwa podrobienia faktury. W pierwszym przypadku jest to wystawienie faktury w całości przy zachowaniu pozorów, że pochodzi ona od określonego podmiotu, bowiem każda faktura zawiera co najmniej jedną okoliczność faktyczną mogącą mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. W drugim jest to podrobienie jedynie fragmentu faktury przez nadanie mu pozorów autentyczności co do tego, że pochodzi od określonego podmiotu, pod warunkiem jednakże, że podrobiony fragment dotyczy „okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”¹⁸. Co istotne, jeżeli podrobiony fragment faktury nie dotyczy okoliczności wskazanych w art. 270a k.k., nadanie pozorów autentyczności fakturze przez podrobienie takiego fragmentu będzie już kwalifikowane z art. 270 § 1 k.k.¹⁹ (fałsz materialny dokumentu). Czyn taki nie będzie natomiast stanowił przestępstwa z art. 270a k.k., gdyż nie doszło 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”²⁰.

W związku z powyższym zastrzeżeniem 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 poza tak wyznaczonym zakresem może być jednak kwalifikowane jako przejaw realizacji znamion typu z art. 270 § 1 k.k.

Przedmiotem oddziaływana sprawcy przestępstwa z art. 270a § 1 k.k. w zakresie podrabiania, przerabiania, użycia jako autentycznej jest faktura. Pojęcie „faktury” zostało zdefiniowane na poziomie ustawowym, aczkolwiek przyjęty przez ustawodawcę sposób jego wyjaśnienia nie jest nazbyt przejrzysty z techniczno-legislacyjnego punktu widzenia. Definicja faktury została mianowicie oparta na trójstopniowym odesłaniu. Z art. 115 § 14a k.k. 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”. W pierwszym rzędzie Kodeks karny odsyła zatem przy rekonstrukcji treści blankietu do art. 2 pkt 31 ustawy o VAT. Z lektury tego przepisu wynika z kolei, że ilekroć w dalszych przepisach ustawy o 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”. W konsekwencji

¹⁷ T. Sroka, [w:] *Kodeks..., t. 2, cz. 2, Komentarz..., art. 270(a)*, nb 5.

¹⁸ T. Sroka, [w:] *Kodeks..., t. 2, cz. 2, Komentarz..., art. 270(a)*, nb 5.

¹⁹ M. Gałązka, [w:] *Kodeks..., s. 1482*.

²⁰ T. Sroka, [w:] *Kodeks..., t. 2, cz. 2, Komentarz..., art. 270(a)*, nb 5.

zdekodowanie pojęcia „faktury” wymaga zatem wejścia na trzeci stopień odesłania, którym są pozostałe przepisy ustawy o VAT. Dopiero odwołanie się do ich treści (w szczególności do działu XI „Dokumentacja” rozdziału 1 „Faktury”, zwłaszcza zaś art. 106e–106l ustawy o VAT) umożliwi zrekonstruowanie elementów konstytutywnych faktury. Szczegółowy charakter nade wszystko art. 106e ustawy o VAT, w którym ustawodawca wymienił elementy składowe faktury, oraz zawarte w jego treści kolejne odesłania do przepisów ustawy o VAT pozwalają przyjąć założenie, że pełne odczytanie definicji faktury z art. 115 § 14a k.k. nie może odbyć się bez generalnego odwołania się do całego spektrum przepisów ustawy o VAT.

Jak zwraca się uwagę w literaturze, przedmiotem czynności wykonawczej przestępstwa z art. 270a k.k. mogą być: faktura elektroniczna, faktura korygująca, nota korygująca czy duplikat faktury (art. 2 pkt 32, art. 106j–106l ustawy o VAT). Przedmiot czynności wykonawczej tego typu może stanowić także faktura pusta z art. 108 ustawy o VAT, bowiem w jej przypadku powstaje zobowiązanie podatkowe, chociaż nie powstał obowiązek podatkowy. W konsekwencji tzw. puste faktury zawierają okoliczności faktyczne mogące mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej²¹. Odmiennie 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 używanie podrobionej lub przerobionej faktury *pro forma* mogą być jednak kwalifikowane jako przestępstwo z art. 270 k.k.²²

Ustawodawca, identyfikując przedmiot czynności wykonawczej czynu zabronionego z art. 270a § 1 k.k. z fakturą, dokonał istotnego zawężenia pola jego 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 w tym celu 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

²¹ T. Razowski, [w:] *Kodeks...*, art. 270(a), nb 8.

²² T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 12.

budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”. Definicja ta, z uwagi na użycie sformułowania „w rozumieniu kodeksu”, ma przede wszystkim odniesienie do przypadków rozstrzyganych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. Jednakże ze względu na nieobecność podobnego uregulowania w Kodeksie karnym pomocniczo można starać się odnieść ją do przestępstwa powszechnego z tego kodeksu²³.

W tym miejscu warto przytoczyć uwagę T. Sroki, który wykazał, że założone przez ustawodawcę ograniczenie pojęcia „faktury” relewantnej na gruncie typu z art. 270a § 1 k.k. poprzez użycie sformułowania „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 przywołanego 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 są swoistym *superfluum* w ustawowym opisie typu z art. 270a § 1 k.k. – 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”²⁴. 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”²⁵.

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 faktury²⁶. Nie będzie miał natomiast takiego znaczenia np. kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę²⁷. Podrobienie lub przerobienie faktury w takim zakresie, jak również używanie faktury w takim zakresie, nie stanowią przestępstwa z art. 270a § 1 k.k., jednak mogą być kwalifikowane jako realizacja znamion czynu zabronionego z art. 270 § 1 k.k.²⁸

²³ Podobnie A. Herzig, [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.

²⁴ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 16.

²⁵ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 14.

²⁶ A. Lach, [w:] *Kodeks...*, art. 270(a), nb 4.

²⁷ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 18. Podrobienie lub przerobienie faktury w takim zakresie, jak również jej używanie mogą zostać jednak zakwalifikowane jako realizacja znamion czynu zabronionego z art. 270 § 1 k.k.

²⁸ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 18.

2.1.4. Typy zmodyfikowane (art. 270a § 2 i 3, art. 277a § 1 i 2 k.k.)

Zbrodnia z art. 270a § 2 k.k. stanowi typ kwalifikowany względem typu z art. 270a § 1 k.k., oparty na dwóch znamionach kwalifikujących, pozostających w stosunku do siebie w alternatywie rozłącznej („lub”). Surowsza odpowiedzialność sprawy podrobienia lub przerobienia faktury lub użycia takiej faktury jako autentycznej powiązana jest po pierwsze z przedmiotem czynności wykonawczej, po drugie ze 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 są większe niż 5-krotność 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 złotych”. Należy zatem 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. Pojawia się wówczas wątpliwość, 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 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw²⁹, jakim było zapobieganie wyłudzeniu podatku VAT³⁰.

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. Znamię to należy interpretować z wykorzystaniem 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 z niego uzyskuje systematycznie dochód, który nie musi być jedynym ani głównym źródłem jego utrzymania. Nie jest przy tym istotne, na jaki cel sprawca przeznaczacza dochód ani jakie są pobudki, którymi się kieruje³¹. Na gruncie art. 270a § 2 k.k. 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 k.k. (ewentualnie współistniejące z innymi). Zdaniem Marka Mozgawy wykładnia celowościowa przemawia za tym drugim rozwiązaniem³².

²⁹ Dz.U. z 2017 r. poz. 244.

³⁰ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 26.

³¹ M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 270a, nb 8. Zob. także wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Krakowie z 31.03.2015 r., II AKa 34/15, KZS 2015/4, poz. 84.

³² M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 270a, nb 8.

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.

Natomiast w przypadkach o obniżonym stopniu społecznej szkodliwości ustawodawca przewidział wobec sprawcy łagodniejszą odpowiedzialność za tzw. wypadek mniejszej wagi. Dotyczy to typów z art. 270a § 1 lub 2 k.k. (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”³³.

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 art. 270a § 1 k.k.), czy też niewielki stopień (realnego) zagrożenia dla interesów finansowych państwa³⁴. Zdaniem Arkadiusza Lacha najważniejszymi czynnikami oceny przyjęcia wypadku mniejszej wagi są: wysokość kwoty wskazanej na fakturze; wysokość należności lub jej zwrotu wynikająca z wystawienia faktury, o którą budżet zostałby uszczuplony; rodzaj okoliczności, która była przedmiotem fałszu materialnego, i jej wpływ na określenie należności lub zwrotu³⁵.

2.1.5. Strona podmiotowa

Wszystkie typy czynów zabronionych określone w art. 270a § 1–3 oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. mają charakter umyślny. W zakresie znamion podrobienia lub przerobienia faktury należy przyjąć ich charakter kierunkowy. Mogą one być popełnione jedynie w zamiarze bezpośrednim, zabarwionym (*dolus coloratus*) intencją działania w celu użycia sfalszowanej faktury jako autentycznej (przez siebie lub inną osobę). Innymi słowy, pociągnięcie do odpowiedzialności za podrobienie lub przerobienie faktury zakłada konieczność udowodnienia, że celem działania sprawcy było

³³ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 888, Sejm VIII kadencji.

³⁴ M. Gałązka, [w:] *Kodeks...*, s 1484.

³⁵ A. Lach, [w:] *Kodeks...*, art. 270(a), nb 4.

wykorzystanie sfałszowanych faktur jako autentycznych dokumentów. Z kolei przestępstwo polegające na używaniu podrobionej lub przerobionej faktury może zostać popełnione zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i ewentualnym. W tym przypadku wystarczające jest, 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 użycie³⁶.

2.1.6. Zbieg przepisów ustawy i tryb ścigania

Marek Mozgawa wskazuje, że przepisy art. 270a § 1, 2 lub 3 k.k. mogą pozostawać w rzeczywistym właściwym zbiegu z art. 286 § 1 lub 3 k.k. (oszustwo) lub z art. 296 § 1–3 k.k. (nadużycie zaufania). Przepisy art. 270a k.k. mają charakter przepisów szczególnych w stosunku do art. 270 § 1 k.k. (a zatem w grę wchodzi pozorny ich zbieg)³⁷. Z kolei T. Sroka dopatruje się możliwości zbiegu art. 270a z art. 303 k.k.³⁸ (nieprowadzenie lub nierzetelne prowadzenie dokumentacji działalności gospodarczej). W takim wypadku, według przywołanego autora, aby w pełni oddać kryminalną zawartość bezprawia, w szczególności ze względu na potrzebę uwzględnienia w kwalifikacji prawnej czynu faktu wyrządzenia szkody majątkowej, konieczne jest zastosowanie kumulatywnej kwalifikacji³⁹. Przestępstwa określone w art. 270a § 1–3 oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. ścigane są z urzędu.

2.2. Przestępstwo fałszerstwa intelektualnego faktury

2.2.1. Przedmiot ochrony

Z uwagi na to, że w myśl art. 115 § 14a k.k. faktura jest szczególną postacią dokumentu, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy o VAT, przestępstwo fałszerstwa intelektualnego faktury (art. 271a k.k.) wykazuje podobieństwo do przestępstwa fałszerstwa intelektualnego dokumentu z art. 271 k.k. Z tego względu jako przedmiot ochrony w przypadku typów z art. 271a § 1, 2 i 3 k.k. (i odnośnych z art. 277a § 1 i 2 k.k.) wskazuje się wiarygodność dokumentów (faktur) w ich aspekcie dowodowym na płaszczyźnie ich treściowej zawartości⁴⁰, a także pewność obrotu opartą na publicznym zaufaniu do treści faktury i domniemaniu jej prawdziwości⁴¹. Z kolei za poboczny przedmiot ochrony uważa się interes fiskalny państwa lub Unii Europejskiej⁴² oraz prawidłowość uiszczania należności publicznoprawnych⁴³. Podobnie jak w przypadku przestępstwa materialnego fałszerstwa faktury można

³⁶ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 23.

³⁷ M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 270, nb 11.

³⁸ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 40.

³⁹ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 270(a), nb 40.

⁴⁰ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 1; A. Lach, [w:] *Kodeks...*, art. 271(a), nb 1.

⁴¹ T. Razowski, [w:] *Kodeks...*, art. 271(a), nb 3.

⁴² T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 1; M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 271(a), nb 2; T. Razowski, [w:] *Kodeks...*, art. 271(a), nb 3.

⁴³ A. Lach, [w:] *Kodeks...*, art. 271(a), nb 1.

przyjąć, że tak nakreślony przedmiot ochrony przesądza o tym, iż każda z postaci omawianego przestępstwa stanowi tzw. przestępstwo bez ofiar, w wypadku którego nie występuje pokrzywdzony⁴⁴.

2.2.2. Podmiot czynu zabronionego

W odróżnieniu od przestępstwa fałszerstwa intelektualnego dokumentu z art. 271 k.k., które ma charakter indywidualny, przestępstwo fałszerstwa intelektualnego faktury z art. 271a § 1, 2 i 3 k.k. (a także art. 277a § 1 i 2 k.k.) jest przestępstwem powszechnym. Jego sprawcą może stać się każda osoba zdolna do poniesienia odpowiedzialności karnej. Krąg podmiotów zdolnych do popełnienia czynu zabronionego z art. 271a § 1, 2 i 3 k.k. (oraz odpowiednio art. 277a § 1 i 2 k.k.) nie został ograniczony do osób uprawnionych do wystawienia faktury (por. art. 271 k.k. limitujący kryminalizację do zachowania osób uprawnionych do wystawienia dokumentu). Oznacza to, że poświadczenia nieprawdy w fakturze dopuścić się może zarówno osoba uprawniona do wystawienia faktury, jak i osoba nieposiadająca takiego uprawnienia⁴⁵.

2.2.3. Typ podstawowy (art. 271a § 1 k.k.)

Występek fałszerstwa intelektualnego faktury 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, na użyciu takiej faktury lub faktur.

Realizacja pierwszej czynności sprawczej zakłada dopuszczenie się fałszu intelektualnego w wystawionej fakturze. W celu zdekodowania poświadczenia nieprawdy uzasadnione jest wykorzystanie ustaleń doktryny i judykatury poczynionych na gruncie art. 271 § 1 k.k. (przestępstwo sfalszowania intelektualnego dokumentu). Poświadczenie nieprawdy może polegać na potwierdzeniu okoliczności, które nie miały miejsca, ich zatajeniu lub przeinaczeniu. Czynność ta zakłada zatem dokonanie potwierdzenia okoliczności niezgodnych z rzeczywistością⁴⁶.

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

⁴⁴ T. Razowski, [w:] *Kodeks...*, art. 271(a), nb 3.

⁴⁵ M. Gałązka, [w:] *Kodeks...*, art. 271a, nt 15. W literaturze odnotowano także przeciwny pogląd dopatrujący się w typie z art. 271a k.k. przestępstwa indywidualnego, które może popełnić jedynie osoba uprawniona do wystawienia faktury. Przywołany pogląd ma jednak charakter mniejszościowy. M. Żelichowski, [w:] *Kodeks...*, t. 2, *Komentarz...*, s. 543.

⁴⁶ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 5.

do budżetów publicznych, w szczególności należności państwowe, samorządowe oraz Unii Europejskiej⁴⁷. *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 jeśli są one obligatoryjnymi elementami 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 powtórzyć za T. Sroka, że na mocy ustawy o VAT obligatoryjnym elementom faktury przysługuje walor zaufania publicznego. Dlatego też trzeba 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 wystawienia faktury w sposób nierzetelny w rozumieniu art. 62 § 2 k.k.s.⁴⁸

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 umieszczenie w dokumentacji księgowej przedsiębiorcy⁴⁹. Przykładem poświadczenia nieprawdy w wystawianej fakturze może być np. wystawienie faktury pustej, w której dokonuje się potwierdzenia nierzeczywistej transakcji⁵⁰. W kategoriach fałszu intelektualnego można także rozpatrywać wystawienie faktury z datą wsteczną⁵¹.

Realizacja drugiego znamienia czynności sprawczej występku z art. 271a § 1 k.k., tj. użycie faktury, w której poświadczono nieprawdę co do okoliczności określonych w tym przepisie, może polegać np. na jej zaksięgowaniu, przedłożeniu organom podatkowym, uwzględnieniu w deklaracji podatkowej⁵². Zasadniczo dla interpretacji znamienia „używa” na gruncie przepisu art. 271a § 1 k.k. pomocne mogą okazać się 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 sfalszowanej faktury oznacza wykorzystanie jej w takich sytuacjach i w taki sposób, w jaki wykorzystana byłaby w obrocie prawnym faktura zgodna z prawdą⁵³.

⁴⁷ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 5.

⁴⁸ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 7.

⁴⁹ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 9.

⁵⁰ Wyrok SA w Warszawie z 17.05.2016 r., II AKa 118/16, LEX nr 2171281.

⁵¹ Wyrok SA w Katowicach z 7.03.2016 r., II AKa 366/15, LEX nr 2047137.

⁵² A. Lach, [w:] *Kodeks...*, art. 271(a), nb 4.

⁵³ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 10.

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 podstawie 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 oto 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 Kodeksu karnego odrębne typy przestępstw VAT-owskich, wypada 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.”⁵⁴. Jeśli zatem przedmiotem działania sprawcy stałyby się faktury, w których wartość lub łączna wartość kwoty należności ogółem nie przekracza 200 000 zł, w grę może wejść odpowiedzialność za przestępstwo odpowiednio z art. 271 § 1 k.k. lub z art. 273 k.k.⁵⁵

Co do zakresu 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.

2.2.4. Typy zmodyfikowane (art. 271a § 2 i 3 oraz art. 277a § 1 i 2 k.k.)

Zbrodnia z art. 271a § 2 k.k. stanowi typ kwalifikowany względem występku z art. 271a § 1 k.k. skonstruowany na podstawie dwóch znamion kwalifikujących, pozostających w stosunku do siebie w alternatywie rozłącznej („lub”). Surowsza odpowiedzialność sprawcy fałszu intelektualnego faktury lub jej użycia powiązana jest na gruncie typu z art. 271a § 2 k.k.: po pierwsze, z przedmiotem czynności wykonawczej; po drugie, ze 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 są większe niż 5-krotność 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 złotych”. A zatem kwota należności ogółem na gruncie art. 271a § 2 k.k. powinna być większa niż 5 000 000 zł.

⁵⁴ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 888, Sejm VIII kadencji, s. 7.

⁵⁵ T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 15.

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 zgodnie z omówioną powyżej wykładnią art. 65 § 1 k.k. Na gruncie art. 271a § 2 k.k. (podobnie jak w odniesieniu do typu z art. 270a § 1 k.k.) powstaje 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 k.k. (ewentualnie współistniejące z innymi). Tu ponownie wypada zgodzić się z M. Mozgawą, który wskazuje, że wykładnia celowościowa przemawia za tym drugim rozwiązaniem⁵⁶.

Kolejny typ kwalifikowany fałszu intelektualnego faktury przewidziano w 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”. W myśl 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 za tzw. wypadek mniejszej wagi. Dotyczy to typów z art. 271a § 1 lub 2 k.k. (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 art. 271a § 1 k.k.), czy też niewielki stopień (realnego) zagrożenia dla interesów finansowych państwa⁵⁷. Punktem odniesienia dla oceny przyjęcia wypadku mniejszej wagi może stać się wysokość kwoty wskazanej na fakturze, a także wysokość należności lub jej zwrotu wynikająca z wystawienia faktury, o którą budżet zostałby uszczuplony⁵⁸.

2.2.5. Strona podmiotowa

Wszystkie typy czynów zabronionych określone w art. 271a § 1–3 oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. mają charakter umyślny. Zarówno wystawienie faktury poświadczającej nieprawdę, jak i jej używanie może zostać popełnione z zamiarem bezpośrednim lub wynikowym. W praktyce oznacza to, że dla przyjęcia umyślności poświadczenia nieprawdy w fakturze konieczne będzie, aby sprawca miał pełną świadomość tego, iż wystawia fakturę (czy faktury), podając w niej (nich) nieprawdę, albo przewidywał taką możliwość i na nią się godził, natomiast sprawca używania faktury poświadczającej nieprawdę powinien działać ze świadomością, że używana przez niego faktura została sfalszowana, albo przewidywał taką możliwość i godził się na użycie takiej faktury. Zdaniem M. Mozgawy⁵⁹ słuszne jest stwierdzenie zawarte w uzasadnieniu

⁵⁶ M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 270a, nb 8.

⁵⁷ Por. M. Gałązka, [w:] *Kodeks...*, s. 1484.

⁵⁸ Por. A. Lach, [w:] *Kodeks...*, art. 270(a), nb 4.

⁵⁹ M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 271a, nb 6.

projektu, że: „Nie będą podlegały (...) odpowiedzialności osoby, które przypadkowo popełnią błąd przy wystawieniu faktury, nawet jeżeli powstanie on w wyniku niedbalstwa, a nawet lekkomyślności”⁶⁰.

2.2.6. 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 przestępstwo⁶¹. Tomasz 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 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)⁶². Z kolei według Sebastiana Kowalskiego pomiędzy przepisami art. 271 § 1 i art. 271a § 1 k.k. zachodzi zbieg pomijalny, rozwiązywany na zasadzie konsumpcji, gdzie przepisem konsumującym jest art. 271a § 1 k.k., natomiast przepis art. 271a § 1 k.k. stanowi *lex specialis* wobec art. 273 k.k.⁶³ Przesłpstwa określone w art. 271a § 1–3 oraz art. 277a § 1 i 2 k.k. mają charakter publicznoskargowy i jako takie ścigane są z urzędu.

2.3. Sankcje (ujęcie zbiorcze w odniesieniu do przestępstwa fałszu materialnego i intelektualnego faktury)

Oba występki, tj. fałszu materialnego faktury z art. 270a § 1 k.k. oraz fałszu intelektualnego faktury z art. 271a § 1 k.k., w typie podstawowym zagrożone są jednakową karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. Zważywszy na wysokość zagrożenia karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 8 lat, wobec sprawców czynów zabronionych określonych w art. 270a § 1 oraz 271a § 1 k.k. może znaleźć zastosowanie art. 37a k.k., na mocy którego sąd fakultatywnie zamiast kary pozbawienia wolności orzeka 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 (gdyż zgodnie z art. 66 § 2 k.k. „warunkowego umorzenia nie stosuje się do sprawcy przestępstwa zagrożonego karą przekraczającą 5 lat pozbawienia wolności”).

⁶⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 888, Sejm VIII kadencji.

⁶¹ M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, art. 271a, nb 9.

⁶² T. Sroka, [w:] *Kodeks...*, t. 2, cz. 2, *Komentarz...*, art. 271(a), nb 31.

⁶³ S. Kowalski, *Uwagi o karnopravných kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny*, „Państwo i Prawo” 2019/2, s. 96.

Typ kwalifikowany z art. 270a § 2 k.k. jest zbrodnią zagrożoną karą pozbawienia wolności od lat 3 do 20. Podobny charakter zbrodni ma typ z art. 271a § 2 k.k. zagrożony karą pozbawienia wolności w tej samej wysokości. Ze względu na wysokość założonej sankcji nie jest możliwe zastosowanie wobec sprawców tych czynów 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. – sprawcy czynów z art. 270a § 1 oraz art. 271a § 1 k.k. wobec faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż 10-krotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlegają karze pozbawienia wolności od 5 do 25 lat.

Ustawodawca przewidział także sytuacje, w których realizacja znamion typów z art. 270a § 1 lub 2 oraz art. 271a § 1 lub 2 k.k. charakteryzuje się niższym stopniem społecznej szkodliwości. Wówczas zachowanie sprawcy może zostać zakwalifikowane jako wypadek mniejszej wagi. W przypadku kwalifikacji z art. 270a § 3 k.k. sprawca będzie zagrożony karą grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności do lat 2. Natomiast w przypadku art. 271a § 3 k.k. z niewiadomych powodów będzie on zagrożony karą surowszą, tj. pozbawienia wolności do lat 3. To rozwiązanie łagodzące odpowiedzialność karną sprawcy ma szczególne znaczenie na gruncie typów kwalifikowanych z art. 270a § 2 k.k. oraz art. 271a § 2 k.k. Pozwala bowiem na zmianę charakteru przestępstwa ze zbrodni na występki, a co za tym idzie – umożliwia sądowi orzeczenie kar nieizolacyjnych (grzywna lub kara ograniczenia wolności) albo skorzystanie z 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 orzekanych stawek dziennych grzywny. W razie skazania za przestępstwo określone w art. 270a § 1 lub 2 oraz 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.

W art. 277c § 1 k.k. ustawodawca przewidział rozwiązania łagodzące odpowiedzialność karną sprawcy decydującego się na współpracę z organami wymiaru sprawiedliwości. Sąd na wniosek prokuratora stosuje nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1 lub 2 oraz art. 271a § 1 lub 2 k.k., „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 o nich się dowiedział”. Natomiast na mocy art. 277c § 2 k.k. sąd na wniosek prokuratora może odstąpić od wymierzenia kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1, 2 lub 3, art. 271a § 1, 2 lub 3 k.k., a także art. 277a § 2 k.k., który, oprócz spełnienia warunków określonych w art. 277c § 1 k.k., zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części. Z kolei na podstawie

art. 277c § 3 k.k. sąd zyskał możliwość zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 277a § 1 k.k., który, oprócz spełnienia warunków określonych w art. 277c § 1 k.k., 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 nieznanne dotychczas temu organowi istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców”.

3. Obraz statystyczny nowych instrumentów polityki karnej

Przedmiotem niniejszego artykułu jest stosowanie w praktyce przepisów wprowadzonych ustawą z 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw⁶⁴ 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 i przestępstw wykrytych oraz liczbę osób podejrzanych, osądzonych i skazanych. Te dane zaprezentowano na tle danych o wszystkich przestępstwach z rozdziału XXXIV Kodeksu karnego, dotyczącego przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów.

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 r. – już 981. Na tle wszystkich przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów fałszerstwa faktur okazują się one jednak nieliczne – stanowią jedynie ok. 1% z nich. Patrząc bardziej szczegółowo na prezentowane w tabeli 1 dane, można zauważyć, że spośród poszczególnych 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 dokładnie 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 w latach 2017–2022

Przestępstwo	Rok					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
postępowania wszczęte						
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

⁶⁴ Dz.U. z 2017 r. poz. 244.

Przestępstwo	Rok					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
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.	0	1	1	1	0	6
przestępstwa stwierdzone						
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	68 070	60 608	57 790	54 873	57 675	84 285
Falszerstwa 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.	0	0	1	12	16	14
Art. 271a § 3 k.k.	0	1	3	4	135	89
Art. 277a k.k.	0	0	10	4	7	4
przestępstwa wykryte						
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	54 208	47 945	45 800	45 862	49 202	76 566
Falszerstwa 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.	0	0	1	12	16	12
Art. 271a § 3 k.k.	0	1	1	4	134	89
Art. 277a k.k.	0	0	10	4	5	4
podejrzani						
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	8 698	7 857	7 290	6 503	6 202	5 929
Falszerstwa 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	0	0	10	8	15
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	0	40	9	4
Art. 277a k.k.	0	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 201 000 do 500 000 mieszkańców (czyli najczęściej w miastach wojewódzkich). Co ciekawe, dla wszystkich przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów ta prawidłowość jest trochę inna – ponad połowa z tych przestępstw miała miejsce w miastach od 21 000 do 200 000 mieszkańców (głównie miast powiatowych).

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

Przestępstwa stwierdzone	Ogółem	Wieś	Miasto do 20 000	Miasto 20 001 – 200 000	Miasto 200 001 – 500 000	Miasto pow. 500 000
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 mężczyzn⁶⁵. 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%⁶⁶. Co ciekawe, udział kobiet wśród sprawców wszystkich przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów był jeszcze trochę wyższy – w 2022 r. wyniósł on 27%.

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

Przestępstwa	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

⁶⁵ Por. B. Gruszczyńska, M. Marczewski, A. Siemaszko, P. Ostaszewski, J. Włodarczyk-Madejska, J. Klimczak, *Atlas przestępczości w Polsce 6*, Warszawa 2021, s. 46.

⁶⁶ B. Gruszczyńska, M. Marczewski, A. Siemaszko, P. Ostaszewski, J. Włodarczyk-Madejska, J. Klimczak, *Atlas...*

Przestępstwa	Ogółem	Kobiety		Mężczyźni	
		n	%	n	%
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.

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 przemocy⁶⁷). 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.

Przestępstwa	Ogółem	Wiek podejrzanych							
		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 4 skazania, a w 2022 r. – już 161 (por. tabela 5).

⁶⁷ Por. B. Gruszczyńska, M. Marczewski, A. Siemaszko, P. Ostaszewski, J. Włodarczyk-Madejska, J. Klimczak, *Atlas...*, s. 48 i 60.

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

Przestępstwa	Rok					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	7573	7660	6897	6032	6348	4561
Falszerstwa 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).

Bardziej szczegółowe dane o decyzjach sądów i wymierzanych karach za analizowane przestępstwa wskazano dla 2 ostatnich lat (2021 i 2022) – na podstawie sprawozdań statystycznych 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. W analizowanych sprawach rzadsze też (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 (art. 335, 338a i 387 Kodeksu postępowania karnego⁶⁸; por. tabela 6).

Tabela 6. Struktura osądzeń za przestępstwa fałszerstwa faktur w latach 2021 i 2022

Przestępstwa	Osądzona ogółem	Skazanie		Umorzenie*		Uniewinnienie**		Skazanie w wyniku uwzględnienia wniosku z art. 335, 338a i 387 k.p.k.	
		n	%	n	%	n	%	n	% skazań
2021									
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	7413	6348	85,6	908	12,2	157	2,1	3400	53,6

⁶⁸ Ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r. poz. 37 ze zm.) – dalej k.p.k.

Przestępstwa	Osądzona ogółem	Skazanie		Umorzenie*		Uniewinnienie**		Skazanie w wyniku uwzględnienia wniosku z art. 335, 338a i 387 k.p.k.	
		n	%	n	%	n	%	n	% skazań
Falszerstwa 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	0,0
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 271a § 1 k.k.	39	39	100,0	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	0,0
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 277a k.k.	3	3	100,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
2022									
Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów	5961	4561	76,5	1208	20,3	192	3,2	1645	36,1
Falszerstwa 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	0,0	5	100,0
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	0,0	0	0,0	0	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	0,0	3	30,0
Art. 271a § 3 k.k.	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 277a k.k.	3	3	100,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0

* Obejmuje umorzenie i warunkowe umorzenie.

** Obejmuje uniewinnienie i odstępianie od wymierzenia kary.

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

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 ok. 5%; por. tabela 7) oraz kara ograniczenia wolności. Oznacza to, że fałszerstwa faktur są karane surowiej niż pozostałe fałszerstwa. Przy tak niewielu skazaniach na bezwzględne pozbawienie wolności nieuprawnione byłoby wyciąganie daleko idących wniosków o dokładnym wymiarze tej kary. Warto jednak wskazać, że kary te nie były 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.

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

Przestępstwa	Skazania ogółem	Bezwzględne pozbawienie wolności		Pozbawienie wolności z warunkowym zawieszeniem		Ograniczenie wolności		Grzywna samoistna	
		n	%	n	%	n	%	n	%
2021									
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	0,0
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	0,0	0	0,0	0	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	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 277a k.k.	3	3	100,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
2022									
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	0,0
Art. 270a § 3 k.k.	0	0	0,0	0	0,0	0	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	0,0	0	0,0	0	0,0
Art. 277a k.k.	3	3	100,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0

Źródło: dane ze sprawozdań statystycznych Ministerstwa Sprawiedliwości MS-S6r i MS-S6o; w tabeli nie uwzględniono kary mieszanej ze względu na małe liczebności – 7 skazań na tę karę za wszystkie przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów w 2021 r., 1 skazanie w 2022 r. i żadnego za fałszerstwa faktur.

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–277d, 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.

Przeprowadzone badanie aktowe dotyczyło wszystkich zakończonych prawomocnie w latach 2017–2022 spraw sądowych o analizowane przestępstwa. W chwili 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 wykorzystano oba źródła danych.

Badanie przeprowadzono przy użyciu przygotowanego kwestionariusza ankiety. W obszarze zainteresowań znajdowały się zarówno charakterystyka sprawców tych przestępstw, opis czynów, działania organów państwowych skierowane na ich wykrywanie i zwalczanie, jak i przebieg samych postępowań (przygotowawczego, sądowego i wykonawczego). Szczególnie ważna była zaś próba odtworzenia szczegółowego mechanizmu wyłudzenia podatku VAT, któremu służy fałszowanie faktur. Chodziło tu zwłaszcza o uzyskanie odpowiedzi na pytania: 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 również opisanie działań wykrywczych, dochodzeniowych i karnych zaangażowanych służb i instytucji, w tym Policji, prokuratury, organów administracji skarbowej, sądów i komorników sądowych. W toku badania starano się także zebrać dane umożliwiające ewaluację *ex-post* opisywanej nowelizacji.

Badanie objęło 194 sprawy osądzone przed 90 sądami – w większości rejonowymi (93% spraw) i w niewielkiej liczbie okręgowymi (7%). Sprawy te były dosyć obszerne. Przeciętnie liczyły 3 tomy, choć średnią tę niewątpliwie zawyżały nieliczne bardzo duże sprawy. Mediana liczby wszystkich kart akt wynosiła jedynie 260, a więc nieco ponad 1 tom. Najkrótsza sprawa (prawomocnie osądzona, zainicjowana na podstawie wyłączenia materiału dotyczącego 1 sprawcy z większej sprawy) miała tylko 41 kart, najdłuższa zaś – 10 292 karty (52 tomy).

Podmiotem zawiadamiającym organy ścigania o popełnieniu przestępstwa fałszerstwa faktur był najczęściej urząd skarbowy (37% spraw; por. tabela 8) oraz szeroko rozumiany pokrzywdzony (przeważnie była to firma, na której dane wystawiono sfalszowane faktury⁶⁹). Po kilkanaście zbadanych spraw zainicjowano w wyniku prowadzonych czynności Straży Granicznej, Policji i urzędu celno-skarbowego, a pojedyncze sprawy – 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. Poza tym 5 spraw (3% zbadanych) wszczęto po złożeniu samooskarżenia przez jednego ze sprawców – najczęściej pełniącego rolę „słupa” w nielegalnym procederze. W 13 sprawach, które zainicjowano w wyniku

⁶⁹ W 1 sprawie była to też żona sprawcy, która złożyła zawiadomienie o stosowaniu przez niego przemocy oraz o tym, że fałszował faktury.

wyłaczenia materiałów danego sprawy do odrębnego rozpatrzenia i w których aktach nie zawarto pierwotnego zawiadomienia, brak było danych o tym, kto złożył zawiadomienie.

Tabela 8. Podmiot zawiadamiający o podejrzeniu popełnienia przestępstwa

Podmiot	<i>n</i>	%
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
Ogółem	181	100,0
Brak danych	13	×

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

Badane sprawy kończyły się najczęściej „zwykłym” wyrokiem skazującym (46% wszystkich; por. tabela 9). W 28% spraw zapadł wyrok w wyniku „porozumienia” skazanego z prokuratorem (najczęściej w trybie art. 335 k.p.k. – 42 sprawy; rzadziej w trybie art. 387 k.p.k. – 12 spraw; w trybie art. 338a k.p.k. – 1 sprawa), w 17% spraw – prawomocny wyrok nakazowy, w 12 sprawach – postanowienie o warunkowym umorzeniu postępowania, w 4 sprawach – wyrok uniewinniający, a w 2 ostatnich – postanowienie o umorzeniu sprawy.

Tabela 9. Rodzaj prawomocnego zakończenia sprawy

Zakończenie sprawy	<i>n</i>	%
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
Ogółem	194	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

Wskazywana wyżej obszerność analizowanych akt wynikała głównie z rozmiarów materiału dowodowego zbieranego w toku postępowania przygotowawczego. Postępowania przed sądem były już najczęściej szybkie i mało rozbudowane. Świad-

czy o tym np. informacja o liczbie przeprowadzonych terminów rozpraw sądowych. Przeciętnie był tylko 1 taki termin, przy czym – co ważne – aż w 40% spraw nie było ani jednej rozprawy, a w 44% – 1 rozprawa, natomiast w 7% – 2 rozprawy, w 5% – więcej niż 2 rozprawy (maksymalnie 16 w 1 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 3 strony, najdłuższe – 35 stron). Jeszcze rzadziej, bo jedynie w 18 sprawach (9%), wniesiono apelację od wyroku I instancji. W 8 z nich apelację oddalono, a wyrok utrzymano w mocy. W 1 sprawie wyrok uchylono i sprawę przekazano do ponownego rozpoznania, a w 9 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 umorzenie postępowania, trwało przeciętnie 412 dni (13,5 miesiąca), przy czym mediana była niższa i wynosiła 277 dni, czyli 9 miesięcy. Najkrótsze postępowanie trwało tylko 4 dni (w sytuacji wyłączenia materiału od odrębnego rozpoznania), a najdłuższe – 5,5 roku. Najczęściej czas ten zawierał się w przedziale od 6 miesięcy do roku (28%) i powyżej roku do 2 lat (25%).

Jak już sygnalizowano, postępowanie przed sądem I instancji było dużo krótsze. Przeciętnie trwało 162 dni (nieco ponad 5 miesięcy; mediana wyniosła 112 dni, czyli ponad 3,5 miesiąca). Najdłuższe z badanych postępowań trwało 1242 dni, czyli prawie 3,5 roku. Czas trwania postępowania sądowego w I instancji zawierał się najczęściej w przedziale do 3 miesięcy (44%) i od 3 do 6 miesięcy (29%). Postępowania przed sądem II instancji (w nielicznych sprawach, w których miało to miejsce) trwały zaś przeciętnie 209 dni (prawie 7 miesięcy; mediana wyniosła 165 dni, czyli 5,5 miesiąca; minimalnie postępowanie trwało 98 dni, czyli 3 miesiące, maksymalnie – 595 dni, czyli 1,5 roku), a najczęściej od 3 miesięcy do roku.

W 47 sprawach (24% wszystkich badanych) wydano postanowienie o zasięgnięciu opinii przez przynajmniej 1 biegłego. Zlecała je wyłącznie prokuratura w toku postępowania przygotowawczego (ani jednej nie zlecił sąd). Najczęściej była to tylko 1 opinia w sprawie. W 9 przypadkach pojawiły się 2 opinie, a w 1 – 4 opinie. Opinie w 20 sprawach (43%) dotyczyły analiz dokumentów, głównie autorstwa podpisów na fakturach będących przedmiotem postępowania, natomiast w 18 sprawach (38%) – stanu zdrowia psychicznego i poczytalności oskarżonego, w 7 sprawach (15%) – analizy zawartości komputera lub telefonu komórkowego, a w 2 sprawach – zarówno analizy dokumentów, jak i stanu zdrowia psychicznego oskarżonego.

Łączne, ustalone w badanych sprawach, koszty postępowania przygotowawczego wyniosły przeciętnie 394 zł (mediana – 50 zł, minimum – 20 zł, maksimum – 5240 zł). Najczęściej (95 spraw, czyli 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%). Koszty przeważnie (w 74% spraw) ponosił skazany (w całości lub częściowo), a w pozostałych przypadkach były przeniesione na Skarb Państwa (ponad 26%).

5. Opis wyników badania aktowego – charakterystyka sprawców i reakcji państwa wobec nich

Łącznie w zbadanych 194 sprawach osądzono 244 osoby. Szczegółowe dane opisane poniżej dotyczą 234 oskarżonych⁷⁰. W 87% spraw osądzony był 1 oskarżony. W 16 sprawach było 2 podsądnych, w 8 sprawach oskarżonych zostało od 3 do 5, a w 1 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 daną 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 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–277d k.k. skazano tylko 1 sprawcę⁷¹. Dość często w kwalifikacji oskarżenia pojawiały się: czyn oszustwa (art. 286 k.k.; 33 skazanych), poświadczenie nieprawdy (art. 271 k.k.; 32 skazanych) oraz używanie dokumentu poświadczającego nieprawdę (art. 273 k.k.; 24 sprawców). Wobec 5 skazanych sąd uznał, że brali oni udział w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 § 1 k.k.). Z kolei 2 sprawców skazano z art. 77 pkt 1 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości⁷². Warto nadmienić, że w analizowanych sprawach odnotowywano również 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.⁷³

Oskarżeni byli Polakami (94% badanych), z wyjątkiem kilkunastu osób (13 pochodzenia ukraińskiego i 1 – belgijskiego). Większość podsądnych w zbadanych

⁷⁰ Ze względów praktycznych ankieta obejmowała maksymalnie 4 oskarżonych w jednej sprawie.

⁷¹ 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”. Został on skazany na karę grzywny i karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem wykonania. Sprawa nr 156.

⁷² Tekst jedn.: Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.

⁷³ 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. S. Pawelec, Warszawa 2022, s. 187–252.

sprawach stanowili mężczyźni (77%), co pokrywa się z opisaną wcześniej ogólnopolską statystyką płci skazanych za fałszerstwa faktur. W dniu wpłynięcia do organów ścigania zawiadomienia o możliwości popełnienia przestępstwa najmłodszy z badanych miał 20 lat, a najstarszy – 72 (por. tabela 10). Przeciętnie oskarżeni w badanych sprawach mieli ok. 43 lata (mediana wyniosła 42)⁷⁴. Niski odsetek oskarżonych poniżej 30. roku życia pokazuje, że w badanych sprawach podsądni różnili się od typowych przestępców kryminalnych, których działalność przestępcza według szacunków kryminologów osiąga szczyt pomiędzy 16. a 30. rokiem życia⁷⁵.

Tabela 10. Wiek oskarżonych

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

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

Oskarżeni byli przeważnie mieszkańcami dużych i średnich polskich miast. Co piąty oskarżony mieszkał na wsi (por. tabela 11). W przeciwieństwie do sprawców przestępstw pospolitych oskarżeni w badanych sprawach w większości ukończyli przynajmniej szkołę średnią lub uczelnię wyższą (łącznie 79%; por. tabela 12).

Tabela 11. Miejsce zamieszkania sprawcy

Miejsce zamieszkania	<i>n</i>	%
Wieś	51	21,9
Miasto do 10 000 mieszkańców	13	5,6
Miasto 10 001–50 000 mieszkańców	40	17,2
Miasto 50 001–100 000 mieszkańców	27	11,6
Miasto 100 001–500 000 mieszkańców	60	25,7
Miasto pow. 500 000 mieszkańców	42	18,0
Ogółem	233	100,0
Brak danych	1	0,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

⁷⁴ Dane o wieku oskarżonych na podstawie 214 ankiet (w 20 przypadkach – brak danych).

⁷⁵ Por. np. D.P. Farrington, *Age and Crime*, „Crime and Justice” 1986/7, s. 189–250.

Tabela 12. Wykształcenie sprawcy

Wykształcenie	<i>n</i>	%
Podstawowe	12	5,1
Zawodowe	37	15,8
Średnie	104	44,5
Wyższe	81	34,6
Ogółem	234	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

Najczęściej badani sprawcy prowadzili własną działalność gospodarczą, w ramach której popełnili czyn śądzony w analizowanej sprawie karnej (por. tabela 13). Co dziesiąty oskarżony zadeklarował organom ścigania, że nie pracuje. Wśród nich zdarzali się bezrobotni, którzy z uwagi na wykrycie przestępstw musieli zakończyć prowadzenie działalności gospodarczej lub którzy wykorzystali możliwość zarobkowania w działalności przestępczej jako tzw. słupy.

Tabela 13. Sytuacja zawodowa sprawcy

Sytuacja zawodowa	<i>n</i>	%
Prowadzenie własnej działalności gospodarczej (której dot. sprawa karna)	114	48,9
Prowadzenie własnej działalności gospodarczej (innej)	14	6,0
Praca stała	39	16,7
Praca dorywcza	23	10,0
Sprawca w ogóle nie pracuje	25	10,7
Sprawca pracuje, ale brak informacji, czy jest to praca na stałe, czy dorywcza	7	3,0
Emeryt/rencista	11	4,7
Ogółem	233	100,0
Brak danych	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.

Oskarżeni deklarowali zazwyczaj osiągnięcie dość wysokich dochodów – co czwarty powyżej 5000 zł miesięcznie. Średnia zarobków oskarżonych wyniosła 5835 zł⁷⁶. Połowa z nich osiągała dochody powyżej 3100 zł. Najniższa kwota, jaką zadeklarował

⁷⁶ Dane dla 179 oskarżonych (w pozostałych przypadkach – brak danych bądź brak zarobków).

podejrzany jako swój miesięczny dochód, wyniosła 302 zł, a najwyższa – 50 000 zł. Należy mieć też na uwadze, że dane o kwotach dochodów są zbierane przez organy ścigania jedynie na podstawie deklaracji podejrzanych (por. tabela 14).

Tabela 14. Przeciętne miesięczne dochody netto sprawcy

Dochody	<i>n</i>	%
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
Pow. 5000 zł	51	24,4
Ogółem	209	100,0
Brak danych	25	10,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

Biorąc pod uwagę średni wiek badanych, ich stan cywilny okazuje się pewnym zaskoczeniem. Najczęściej oskarżeni byli stanu wolnego (65%). Co piąty pozostawał w związku konkubenckim, a co dziesiąty w związku małżeńskim. Pozostałe 3% stanowili rozwodnicy albo wdowcy.

Większość oskarżonych przyznała się do winy w trakcie postępowania karnego (74%). Taki wynik nie jest zaskakujący, jeżeli uwzględni się, że badane sprawy często były zakończone w sposób konsensualny oraz że wiele spraw zainicjowano w wyniku wyłączenia z innego postępowania wobec tych oskarżonych, co do których nie było wątpliwości o winie i można było wobec nich wydać wyrok skazujący. Ponadto wielokrotnie bezpośrednio wskazywany przez sprawców powód popełniania przestępstw polegających na kupowaniu fałszywych faktur stanowiła chęć zwiększenia kosztów we własnej firmie.

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. Jeden z oskarżonych miał w swojej kartotece aż 38 wyroków skazujących.

Najwięcej osób 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. (7 osób), a także z art. 61 § 1, art. 62 § 2 i art. 54 k.k.s. Ponadto 3 sprawców było wcześniej skazanych za udział w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 k.k.), a 5 – za czyny z ustawy z 29.07.2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii⁷⁷.

⁷⁷ Tekst jedn.: Dz.U. z 2023 r. poz. 1939 ze zm.

Przechodząc do reakcji wymiaru sprawiedliwości na badane przestępstwa, trzeba zacząć od tego, że wobec 33 podejrzanych (na 234 badane osoby) organy ścigania zastosowały środki zapobiegawcze. Najbardziej surowy środek, tymczasowe aresztowanie, powzięto wobec 5 osób. Najdłuższy areszt trwał blisko 2 lata (620 dni), a najkrótszy – nieco ponad miesiąc (42 dni). Pozostałe środki zapobiegawcze stosowano często łącznie wobec jednego podejrzanego. Poręczenie majątkowe zastosowano wobec 24 podejrzanych, a zakaz opuszczenia kraju – wobec 13, natomiast inne środki zapobiegawcze (najczęściej dozór Policji) – wobec 26 podejrzanych. 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 art. 270a i 271a k.k. zagrożonych karą pozbawienia wolności. Jednakże w zbadanych sprawach sądy najczęściej sięgały po inne rodzaje kar na podstawie art. 37a k.k. Wobec jednego oskarżonego sądy orzekały niekiedy więcej niż jeden rodzaj kary (np. karę grzywny i karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem wykonania).

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 7 sprawców sąd zobowiązał do naprawienia szkody poprzez zapłatę (w części bądź w całości) utraconej kwoty na rzecz poszkodowanego (niekiedy był nim urząd skarbowy). W 1 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 1 skazanego wyniosła 300 000 zł, a najniższa – 1500 zł. Najsurowszą karę, tj. bezwzględnego pozbawienia wolności, orzeczono wobec 13 sprawców. Najkrótszy wyrok wyniósł 8 miesięcy, a najdłuższy – 3 lata i 8 miesięcy. Na karę ograniczenia wolności sądy skazały 12 sprawców. W każdym przypadku była to kara polegająca na obowiązku wykonywania nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne⁷⁸. Najwyższy wymiar tej kary wyniósł blisko 2 lata (22 miesiące) pracy po 24 godziny miesięcznie, a najniższy – 6 miesięcy pracy po 20 godzin miesięcznie. Wobec 85 skazanych sąd zastosował karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem wykonania. Przeważnie był to rok pozbawienia wolności warunkowo zawieszony na 2 bądź 3 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

⁷⁸ 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 § 1a k.k.). 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.

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); por. tabela 15.

Tabela 15. Wymiar kary grzywny

Wysokość grzywny	n	%
Do 1000 zł	12	6,4
1001–4000 zł	59	31,4
4001–7000 zł	29	15,4
7001–10 000 zł	19	10,1
10 001–20 000 zł	36	19,1
Pow. 20 000 zł	33	17,6
Ogółem	188	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

Do ponad co trzeciej badanej sprawy dołączono akta wykonawcze (36% spraw). Korzystając z tych informacji, można było w pewnym stopniu sprawdzić, w jaki sposób orzeczone przez sąd kary zostały wykonane przez sprawców. Niestety z uwagi na to, że w większości zbadanych spraw wyroki skazujące zapadły stosunkowo niedawno, bywało tak, że orzeczone kary były wciąż w trakcie wykonywania. Potwierdzono, że w 105 sprawach orzeczone przez sąd kary zostały wykonane, z czego w 22 sprawach – częściowo. Częściowe wykonanie kary wynikało np. z tego, że skazany opłacił orzeczoną grzywnę, ale wciąż trwał okres próby zawieszony 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 (4 przypadki). W 2 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 niekaranym wcześniej kawalerem, mającym średnie bądź wyższe wykształcenie, prowadzącym własną działalność gospodarczą, w ramach której dopuścił się przestępstwa związanego z fałszowaniem faktur VAT. Sprawcy w większości przypadków 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 domach 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.

(...) 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. (...)

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 wirtualnych⁷⁹.

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 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

⁷⁹ Sprawa nr 75.

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 zł⁸⁰.

Dla przeprowadzenia procederu związanego z obrotem fakturami, aby uzyskać zwrot nienależnego podatku VAT, wymagane jest zorganizowanie łańcucha podmiotów, które zapewnią pomiędzy sobą przepływ takich dokumentów. Podmioty te 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. „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 publicznoprawnej kosztem Skarbu Państwa⁸¹.

W analizowanych sprawach występowało od 3 aż do 108 podmiotów zaangażowanych w taki proceder, przy czym w ponad 50% przypadków było to od 3 do 5 podmiotów, w kolejnych 30% – od 7 do 23 podmiotów, a w pozostałych 20% – od 99 do 108 uczestników takiego procederu. 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 procederze wyłudzeń związanych z podatkiem VAT.

Na możliwy charakter prób uzyskania zwrotu nienależnego podatku wskazywał ponadto rodzaj towarów i usług, jaki widniał na sfalszowanych fakturach.

⁸⁰ Akt oskarżenia w sprawie nr 146.

⁸¹ Sprawa nr 162.

Wystawiane faktury obejmowały zakup lub sprzedaż takich towarów jak: cement, płyty warstwowe ścienne z wełny mineralnej, klej zbrojony z włókien, tynk sylikonowy, siatka elewacyjna, wydobycie piasku, olej napędowy, pręty, płyty budowlane, tkaniny, złom akumulatorowy, odpady łożowi, produkty ceramiki sanitarnej, produkty chemiczne (granulat), europalety, filtry (powietrza, oleju), komputery, kwiaty, miał węglowy, proszki do prania, tarcica drewniana, sprzęt sportowy, usługi intrologatorskie, 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 (dalej JPK), 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 badanych 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 3 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. Wojciech Kotowski zauważa: „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. (...) Kolejną funkcją faktury VAT jest funkcja kontrolna. (...) 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. (...) 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, ułatwiałaby w istocie nadużycie prawa⁸².

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 sfalszowanej 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 sfalszowanymi 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 sfalszowanej 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 gospodarczej⁸³). 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 – „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

⁸² 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.

⁸³ Zgodnie z treścią art. 86 ust. 1 i 2 ustawy o VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego wiąże się z otrzymaniem faktury dokumentującej rzeczywisty obrót gospodarczy zarówno 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.

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 wiarygodności, a tym samym spełniania warunków umowy *factoringowej* obligującej XY do wypłaty środków pieniężnych wynikających z przedłożonych dokumentów sprzedaży, czym wyrządono XY szkodę w wysokości 119 643,50 zł⁸⁴,

2. wystawianie faktur z tytułu czynności, które w ogóle nie zaistniały – „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 zł⁸⁵;
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 poświadczyl nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej⁸⁶; „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 wyjaśnień⁸⁷;
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

⁸⁴ Sprawa nr 125.

⁸⁵ Sprawa nr 78.

⁸⁶ Sprawa nr 150.

⁸⁷ Sprawa nr 138.

skutek czego zaniżono należny podatek dochodowy i narażono na uszczuplenie dochody podatkowe Skarbu Państwa w kwocie 1292 zł⁸⁸;

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 – „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”⁸⁹;
6. wskazywanie usług jako świadczonych na terytorium kraju, lecz fikcyjnie deklarowanych 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 – dop. P.O., K.B., J.K., P.B.) firmę [X] i zarejestrowaną (na inną osobę – dop. P.O., K.B., J.K., P.B.) 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”⁹⁰;
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 – dop. P.O., K.B., J.K., P.B.) w samochodach – ja w swoim, on w swoim – jest

⁸⁸ Sprawa nr 48.

⁸⁹ Sprawa nr 61.

⁹⁰ Sprawa nr 89.

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”⁹¹.

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, której dotyczy nierzetelna faktura – wyrządzają również istotne uszczerpki 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 uszczerpków. Jak zauważa Szymon Pawelec, szacunkowa skala uszczerpków w podatku od wartości dodanej oraz rozmiary luki VAT w Polsce w latach 2013–2016 ujmowana była 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 rocznie⁹².

Patrząc na poszczególne wartości kwot ustalonych w analizowanych wyrokach (151 spraw), a zawartych w fałszywych fakturach (kwoty netto dokumentujące wartość towaru lub usługi), należy stwierdzić, że w ponad 63% spraw opiewały one na kwoty od 300 zł 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 (3 sprawy) przekraczały wartość 10 000 000 zł – maksymalnie kwota ta wyniosła 40 716 678,14 zł (tabela 16).

Tabela 16. Wartość nierzetelnych faktur ustalona w wyroku prawomocnym

Wartość faktur	<i>n</i>	%
Do 100 000 zł	52	34,4
100 001–500 000 zł	43	28,5
500 001–1 000 000 zł	27	17,9
1 000 001–10 000 000 zł	26	17,2
Pow. 10 000 000 zł	3	2,0
Ogółem	151	100,0
Brak danych	33	17,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

⁹¹ Sprawa nr 95.

⁹² S. Pawelec, *Karuzele VAT – wybrane zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego. Wprowadzenie do problematyki*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. 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% zanizonego podatku mieściło się w granicach od 81 zł 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 17).

Tabela 17. Wartość uszczupień podatku od towarów i usług ustalona w wyroku prawomocnym

Wartość uszczupień	n	%
Do 10 000 zł	24	20,2
10 001–100 000 zł	47	39,5
101 000–200 000 zł	24	20,2
201 000–500 000 zł	13	10,9
Pow. 500 000 zł	11	9,2
Ogółem	119	100,0
Brak danych	75	38,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania aktowego.

Analizując poszczególne przypadki, należy zauważyć, że zamierzenie ustawodawcy, którego celem (jakiemu służyć miało dodanie do Kodeksu karnego 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 tego, że w analizowanych sprawach zarzuty dotyczące przestępstw z Kodeksu karnego występowały równoległe 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 myśl Kodeksu karnego. 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, 271a i 277a k.k., a także art. 271 i 273 k.k.) – zgodnie z regułą określoną w art. 8 § 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 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 trudne do prowadzenia ze względu na charakter działalności sprawców, którzy poprzez rzekomo prawdziwe transakcje gospodarcze próbują ukryć ich przestępczy charakter. Tak jak w innych postępowaniach gospodarczych wykrycie tego rodzaju przestępstw i ich udowodnienie zakończone przedstawieniem aktu oskarżenia uczestnikom proceduru poprzedzają często wielomiesięczne żmudne czynności śledcze.

7. 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”⁹³), 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 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

⁹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7.02.2001 r., K 27/00, OTK 2001/2, poz. 29, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WMP20010060099/T/M20010099TK.pdf> (dostęp: 7.09.2023 r.).

sankcjami niż te, które były dotychczas przewidziane w przepisach Kodeksu karnego skarbowego.

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 nienależnego 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”⁹⁴. 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 2020 r. jedynie na podstawie art. 62 k.k.s. (nie dopełnienie obowiązków w wystawianiu faktur i rachunków za wykonane świadczenia) prawomocnie skazano 473 osoby. 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. przepisy karne nie miały wpływu prewencyjnego na ograniczenie prób wyłudzeń podatku VAT, zarówno przez pojedynczych podatników, jak i przez zorganizowane grupy nastawione na wyłudzenia tego podatku.

Obserwowana w Polsce luka w VAT od 2015 r. sukcesywnie się zmniejsza. 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)⁹⁵. Dlatego też skuteczność funkcjonowania przepisów karnych dotyczących fałszowania faktur VAT należy rozpatrywać w szerszym kontekście zmian legislacyjnych zmierzających do ograniczenia wyłudzeń VAT i ograniczenia

⁹⁴ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 888, Sejm VIII kadencji, s. 5.

⁹⁵ *Luka w VAT urosła. Oto jak skomentowało to ministerstwo*, „Business Insider” z 25.04.2023 r., <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/luka-w-vat-urosla-oto-jak-skomentowalo-to-ministerstwo/lk5697j> (dostęp: 10.09.2023 r.).

luki VAT. A cel ten, jak widać w publikowanych przez Ministerstwo Finansów oficjalnych danych, w znacznym stopniu osiągnięto.

Bibliografia

1. Buczkowski B., Klimczak J., Ostaszewski P., Bachmat P., *Przestępstwa związane ze zorganizowanymi wyłudzeniami podatku od towarów i usług (VAT) w praktyce sądowej*, Warszawa 2024, https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/2024/02/2024_AWS_K_Buczkowski_i_inni_Przestępstwa_zwiazane_kor-1-2.pdf.
2. Farrington D.P., *Age and Crime*, Crime and Justice 1986, t. 7.
3. Gałązka M., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017.
4. Gruszczyńska B., Marczewski M., Siemaszko A., Ostaszewski P., Włodarczyk-Madejska J., Klimczak J., *Atlas przestępczości w Polsce 6*, Warszawa 2021.
5. 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. S. Pawelec, Warszawa 2022.
6. Herzog A., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Warszawa 2017.
7. 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.
8. Kowalski S., *Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób niezrzetelny*, Państwo i Prawo 2019, nr 2.
9. Lach A., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek, LEX/el. 2023.
10. *Luka w VAT urosła. Oto jak skomentowało to ministerstwo*, Business Insider z 25.04.2023 r., <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/luka-w-vat-urosla-oto-jak-skomentowalo-to-ministerstwo/lk5697j>.
11. Mozgawa M., [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.
12. Pawelec S., *Karuzele VAT – wybrane zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego. Wprowadzenie do problematyki*, [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Pawelec, Warszawa 2022.
13. Piórkowska-Flieger J., [w:] *System Prawa Karnego*, t. 8, *Przestępstwa przeciwko państwu i dobrom zbiorowym*, red. L. Gardocki, Warszawa 2018.
14. Razowski T., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, LEX/el. 2021.
15. Sroka T., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. 2, cz. 2, *Komentarz do art. art. 212–277d*, red. W. Wróbel, A. Zoll, LEX/el. 2017.
16. Wzorek D., Zielińska E., Klimczak J., *Kara ograniczenia wolności i jej rola w resocjalizacji sprawców przestępstw*, Warszawa 2022.
17. Żelichowski M., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. 2, *Komentarz do art. 222–316*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2017.