

Monika Utracka

Przestępstwa fakturowe: czy są przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów?

1. Wprowadzenie

W marcu 2016 r. Najwyższa Izba Kontroli w swoim raporcie pt. *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*¹ negatywnie oceniła skuteczność działań Ministra Finansów i podległych mu organów w przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Statystyki wykazały niepokojącą tendencję zwyżkową w zakresie kwot, na które opiewały fikcyjne faktury: w 2013 r. było to 19,7 mld zł, w 2014 r. – 33,7 mld zł, a w 2015 r. – 81,9 mld zł. Tendencja ta zasygnalizowała, że istniejące regulacje prawne nie radzą sobie ani z zapobieganiem procederowi wyłudzenia VAT, na co wskazuje rosnąca kwotowa skala wyłudzeń, ani z karaniem ich sprawców, którzy zgodnie z przedstawionymi w raporcie statystykami skazywani są sporadycznie. W okresie 2014–2016, w sprawach, których przedmiotem były wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT co najmniej dużej wartości, zapadły wyroki wobec dwustu pięćdziesięciu trzech osób, z czego tylko trzydzieści jeden zostało skazanych na karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia jej wykonania.

We wskazanym raporcie rekomendacji i „remediów” na zaistniałą sytuację jest wiele – jednym z nich, będącym przedmiotem analizy niniejszego opracowania, jest potrzeba „zmiany na płaszczyźnie regulacji karnych w kierunku zapewnienia realnej możliwości karania sprawców oszustw podatkowych”. Z racji tego, że od publikacji raportu wprowadzono już kilka

¹ < <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf> >.

zmian mających – jak się zdaje – realizować ten postulat, zasadne wydaje się poddanie ocenie sposobu ich wprowadzenia oraz przyjrzenie się ich funkcjonowaniu w praktyce.

2. Problematyka tzw. oszustw podatkowych

Stworzenie środka dającego rękomię zapobieganiu oszustwom podatkowym z pewnością nie jest zadaniem prostym – trzeba bowiem „przechrzyć” tych, dla których oszustwo jest „chlebem powszednim”, a co za tym idzie – są specjalistami w tym zakresie. Oszustwa podatkowe zaliczane są do tzw. *white collar crimes* – przestępstw popełnianych przez osoby o wysokim statusie ekonomicznym i społecznym, często mających specjalistyczne wykształcenie w dziedzinie prawa, ekonomii lub zarządzania². Sprawcami oszustw podatkowych nie są więc osoby przypadkowe, lecz „wyrachowane”, dla których wprowadzenie jakiejkolwiek regulacji prawnej nie będzie odstrasżające. Aby zniechęcić ich do popełniania przestępstw, musi zostać wprowadzona regulacja mająca realne przełożenie na to, że oszustwa podatkowe staną się nieopłacalne w tym sensie, że zagrożenie lub poziom skomplikowania procesu oszustwa będzie nieproporcjonalny do potencjalnej korzyści.

Jednolitość unijnego rynku, swobodny przepływ towarów i usług oraz liberalizacja warunków zakładania działalności gospodarczej³ sprawiły, że zjawisko wyłudzenia podatku VAT występuje nie tylko w Polsce, ale na terenie całej Unii Europejskiej. W zasadzie najbardziej popularne sposoby wyłudzenia podatku VAT opierają się na politycznych założeniach i polegają na ich wykorzystaniu, a konkretnie transgranicznej wymianie towarów – tj. wewnątrzspółnotowej dostawie towarów lub eksporcie.

Podstawowym „narzędziem” wykorzystywanym do tego przestępczego procederu jest faktura. To na jej podstawie sprawcy ubiegają się o zwrot podatku i z tego właśnie względu znalazła się ona w centrum zainteresowań ustawodawcy, który zdecydował się na objęcie jej szczególną karnoprawną ochroną poprzez wprowadzenie do Kodeksu karnego⁴ nowych regulacji.

² Zob. M. Kuć, *Leksykon kryminologii. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2015, s. 146–148.

³ Zob. A. Jackiewicz, *Wirtualna księgowość – problemy identyfikacji dokumentów i rozliczeń podatkowych z tytułu VAT w programach komputerowych*, w: *Przedsiębiorczość i zarządzanie. Tom XV. Zeszyt 9. Część I. E-biznes i ochrona danych osobowych*, red. A. Jackiewicz, Ł. Sułkowski, Warszawa 2014, s. 17.

⁴ Ustawa z dn. 6 VI 1997 r. – Kodeks karny, Dz.U. 2017, poz. 2204 tekst jedn. ze zm., dalej: „Kodeks karny”, „k.k.”

3. Nowe typy czynów zabronionych w Kodeksie karnym

Ustawa z dn. 10 lutego 2017 r.⁵ wprowadziła do Kodeksu karnego dwa nowe typy czynów zabronionych, opisane w art. 270a k.k. oraz art. 271a k.k. Uzasadnienie do projektu tej ustawy⁶ wskazuje, że nowe typy zostały wprowadzone ze względu na to, iż niezbędne jest zwalczanie zjawiska wyłudzenia podatku VAT przy użyciu instrumentów prawnokarnych, gdyż sankcje wynikające z Kodeksu karnego skarbowego⁷ są niewystarczające. Zgodnie bowiem z art. 27 § 1 k.k.s. kara pozbawienia wolności trwa najkrócej pięć dni, a najdłużej pięć lat. Nawet kara nadzwyczajnie obostrzona (art. 28 § 2 k.k.s.) nie może przekraczać dziesięciu lat pozbawienia wolności.

Argumentacja ta, oparta głównie o rozważania związane z ustawowym zagrożeniem karą, wydaje się odwoływać do funkcji prewencyjnej prawa karnego, wysokie kary mają bowiem przede wszystkim odstraszać potencjalnych sprawców, oraz represyjnej – surowiej karać sprawców, którzy już takie przestępstwa popełnili. Niestety, samo „wywindowanie” sankcji za przestępstwa nie stworzy komplementarnego i spójnego systemu, który jest jedynym sposobem zapobiegania wyłudzeniom VAT. Analogiczny zabieg miał już miejsce w stosunku do przestępstw związanych z prowadzeniem pojazdu mechanicznego w stanie nietrzeźwości i niestety – nie odniósł spodziewanego rezultatu.

3.1. Problematyka dobra prawnego chronionego w rozdz. XXXIV k.k. i przedmiotu czynności wykonawczej przestępstw z art. 270a i 271a k.k.

Ustawodawca zdecydował się na usytuowanie nowych typów w rozdziale Kodeksu karnego zatytułowanym: *Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów*.

W doktrynie prawa karnego istnieje kilka teorii dotyczących dobra prawnego, które chronione jest przez regulacje karne mające za zadanie chronić autentyczność dokumentu – między innymi są to tzw. teoria prawa do prawdy i teoria wskazująca na podstawę karalności fałszerstwa, określana mianem doktryny *publica fides*. Pierwsza z nich stwierdza, że fałszerstwo stanowi

⁵ Ustawa z dn. 10 II 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2017, poz. 244.

⁶ < <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888> >.

⁷ Ustawa z dn. 10 IX 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2017, poz. 2226 tekst jedn. ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy”, „k.k.s.”

naruszenie prawa do prawdy – w tym przypadku przestępstwo dokonane jest już w czasie realizowania czynu polegającego na fałszu dokumentu i nie jest wymagane, jak w przypadku oszustwa, dodatkowo wyrządzenie szkody majątkowej. Zgodnie z drugą ze wspomnianych koncepcji, określaną mianem *publica fides*, podstawą karalności fałszerstwa jest fakt, że następuje tu zamach na zaufanie publiczne i wiarę publiczną⁸.

W drugiej połowie XIX wieku wypracowano jednak koncepcję, w ramach której wskazywano na dwoistość przedmiotu przestępstwa w razie fałszowania dokumentów. Podkreślano, że przestępstwa te prowadzą z jednej strony do pogwałcenia siły dowodowej pewnych form i znaków zaświadczyających (tzw. forma uwiarygodnienia, niem. *Beglaubigungsform*), z drugiej zaś do pokrzywdzenia konkretnych interesów materialnych lub idealnych określonych osób. Na gruncie tej koncepcji podkreślano, że ochrona prawna istnieje jedynie wówczas, gdy podrobienie zwraca się nie tylko przeciwko mocy dowodowej dokumentu, osłabiając przez to zaufanie ogółu do tego rodzaju formy uwiarygodnienia pewnych faktów prawnych, lecz dodatkowo godzi w jakieś dobro konkretne, na przykład interes majątkowy, wolność, cześć itp.⁹

W uzasadnieniu projektu ustawy projektodawcy stwierdzają, że:

[...] założeniem projektowanych regulacji jest skoncentrowanie się na przeciwdziałaniu i zwalczaniu przestępczości polegającej na tworzeniu nieprawdziwych, nierzetelnych dokumentów, które dotyczą okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej¹⁰.

Koncentrując się na penalizacji przestępstw przeciwko dokumentom (wiarogodności faktur), ustawodawca próbuje osiągnąć skutek w postaci unicestwienia najważniejszego instrumentu służącego wyłudzeniom podatku VAT.

Na skutek umiejscowienia nowych przepisów w rozdz. XXXIV k.k. niektórzy komentatorzy twierdzą, że ze zgodności treści faktury z prawdą ustawodawca uczynił dobro główne, a z interesu Skarbu Państwa w zakresie podatków – tzw. dobro uboczne¹¹. Praktycznie jednak jest zupełnie odwrotnie – dobrem głównym chronionym przez te przepisy jest interes Skarbu Państwa, a dobrem ubocznym autentyczność dokumentu. Przesłanką tzw. fak-

⁸ Zob. P. Iwaniuk, *Glosa do wyroku SN z 4 IX 2008 r., V KK 171/08*, „Prokurator” 2009, nr 3–4, s. 126–134.

⁹ Zob. J. Błachut, *Dokument jako przedmiot ochrony prawnokarnej*, Warszawa 2011, s. 75.

¹⁰ < www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888 >.

¹¹ Zob. M. Gałązka, w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017, s. 1229.

turowe stały się instrumentem do przeciwdziałania „większemu” procederowi, jakim jest wyłudzenie podatku VAT, i tylko to jest powodem decyzji ustawodawcy o wyodrębnieniu tych typów. Podejścia tego nie da się przyporządkować do którejkolwiek z uprzednio wymienionych koncepcji dotyczących dobra prawnego chronionego przez przestępstwa przeciwko dokumentom. Dosyć bliska wydaje się ostatnia z nich, z tą różnicą, że w tym przypadku pokrzywdzenie interesu materialnego (interesu Skarbu Państwa) nie ma charakteru realnego, a tylko potencjalny, bo dla realizacji znamion przestępstw fakturowych nie musi dojść do żadnej szkody. W związku z tym podobieństwo to nie jest na tyle silne, aby można uznać, że sytuacje te poruszają się w obrębie tych samych chronionych wartości.

Przeniesienie ciężaru penalizacji z dokonania wyłudzenia podatku na moment wcześniejszy – fałszowanie faktury – stworzyło z faktury dokument *sui generis*, w tym sensie, że została ona wyszczególniona w odrębnych typach czynów zabronionych niż pozostałe dokumenty. Oprócz względów „politycznych” z perspektywy charakterystyki faktury jako dokumentu jej wyodrębnienie nie ma w zasadzie szczególnego uzasadnienia. Nie stanowi ona sama w sobie dowodu zdarzenia gospodarczego, którego nie można w żaden sposób obalić – w razie wątpliwości, czy odzwierciedla ona rzeczywiste zdarzenia gospodarcze, organ podatkowy może zweryfikować, czy faktura jest zgodna z tym zdarzeniem. Nie ma ona również waloru dokumentu urzędowego, z którym Ordynacja podatkowa¹² wiąże domniemanie autentyczności – organy podatkowe co do zasady zobowiązane są do badania nie tylko kwoty podatku naliczonego, ale również wszelkich okoliczności dotyczących opisanej tam transakcji¹³.

Definicja faktury wprowadzona do słowniczka w Kodeksie karnym (a konkretnie w art. 115 § 14a k.k.) odwołuje się wprost do treści art. 2 pkt 31 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁴. Zgodnie z tym przepisem przez fakturę rozumie się dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Mowa tu tylko i wyłącznie o formalnej poprawności faktury, tj. jej zgodności z wymogami przewidzianymi przepisami prawa. Dla praktyki o wiele ważniejszą kwestią jest materialna poprawność faktury, tj. fakt, że odzwierciedla ona prawdziwy przebieg zdarzeń gospodarczych – określa

¹² Ustawa z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2018, poz. 800, dalej: „Ordynacja podatkowa”.

¹³ Wyrok WSA w Krakowie z 28 II 2008 r., SA/Kr 254/07, LEX nr 467145.

¹⁴ Ustawa z dn. 11 III 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2017, poz. 1221 tekst jedn. ze zm., dalej: „ustawa o VAT”.

rzeczywiste strony transakcji, rzeczywisty przedmiot transakcji oraz prawidłową kwotę i liczbę towarów lub usług¹⁵.

Wyodrębnienie faktury związane jest oczywiście z jej funkcją – uzyskaniem na jej podstawie prawa do odliczenia podatku, które odbywa się na podstawie przepisów prawa podatkowego. Obowiązujący dziś art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wprowadza konieczność istnienia związku pomiędzy prawem do odliczenia podatku uiszczonego przy nabyciu towarów lub usług a wykonywaniem czynności opodatkowanych. Na względzie mieć jednak należy, że na podstawie innych dokumentów też nabywa się różne prawa, które mogą stać się celem przestępczego procederu.

Ustawodawca, kształtując znamiona nowych czynów zabronionych, zdecydował się nie na penalizację ataku na jakąkolwiek fakturę, a jedynie na „fakturę w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym” (art. 270a k.k.) lub „fakturę lub faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym” (art. 271a k.k.).

W grę wchodzi zatem nie wszelkie czynności, a jedynie te, które mają potencjalne znaczenie w kontekście określenia wysokości należności publicznoprawnej (na przykład mogące prowadzić do zaniżenia należnego podatku) lub też nienależnego zwrotu tej należności (na przykład podatku VAT). Zastosowanie znajdzie tu art. 106e ustawy o VAT, który wskazuje elementy składowe faktury. Bez wątplenia nowe regulacje karne powinno się oceniać przez pryzmat art. 106e cytowanej ustawy. Na tej podstawie należy stwierdzić, że do „zakresu okoliczności faktycznych” zaliczać się będzie: nazwa (rodzaj) towaru lub usługi; miara i ilość (liczba) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług; wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto).

Pozostałe fałszerstwa faktur – dokonane w zakresie okoliczności niespełniających warunków wskazanych w wyżej wymienionym przepisie – nadal będą oceniane przez pryzmat „klasycznych” przestępstw przeciwko dokumentom, na przykład art. 270 k.k. lub regulacji Kodeksu karnego skarbowego, o których będzie mowa w kolejnym rozdziale¹⁶.

¹⁵ Zob. W. Kotowski, w: *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017, s. 76.

¹⁶ Zob. M. Gałązka, w: *Kodeks...*, s. 1223.

Istotną kwestią jest również, że przestępstwa fakturowe nie stanowią typów kwalifikowanych w stosunku do przestępstw przeciwko dokumentom. Bez znaczenia jest to, że znamiona czynnościowe w tych typach zostały skonstruowane analogicznie; są to kolejno następujące czynności wykonawcze: używanie, podrabianie, przerabianie (art. 270a k.k.) oraz wystawianie (art. 271 k.k.). Typy te nie zawierają dodatkowego znamienia wpływającego na wzrost bezprawia danego naruszenia w porównaniu z zachowaniem wyczerpującym znamiona typu zasadniczego – ich zestaw znamion jest inny. Między innymi art. 271a k.k. posługuje się pojęciem „wystawiania”, mającym szerszy charakter niż poświadczenie nieprawdy należące do znamion przestępstwa fałszu intelektualnego stypizowanego w art. 271 k.k., z tego względu, że wystawianie odnosi się zarówno do przypadku zachowań, które mieszczą się w zakresie kompetencji wystawcy (osoby uprawnionej do wystawienia faktury), jak i przypadków, kiedy fakturę wystawia osoba, która nie ma do tego żadnych uprawnień¹⁷.

Powyższe względy wskazują, że z perspektywy dobra prawnego rozdz. XXXIV zawierający *Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów* nie wydaje się najlepszym miejscem dla tego typu regulacji. Identyfikacja dokumentów w ujęciu *sensu stricto* podmiotowo-przedmiotowym jest niejako warunkiem solidnego rozliczania VAT.

4. Regulacje zawarte w Kodeksie karnym skarbowym

Penalizacja zachowań polegających na ingerencji w treść faktury nie jest zabiegiem całkowicie nowym. Kodeks karny skarbowy zawiera swój typ „fakturowy” – jest to art. 62 k.k.s., który statuuje osiem typów czynów zabronionych:

- 1) niewystawienia faktury lub rachunku (§ 1),
- 2) wystawienia faktury lub rachunku w sposób wadliwy (§ 1),
- 3) odmowy wydania faktury lub rachunku (§ 1),
- 4) wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny (§ 2),
- 5) posługiwania się wystawionymi w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem (§ 2),
- 6) nieprzechowywania wystawionej lub otrzymanej faktury lub rachunku (dowodu zakupu towarów; § 3),

¹⁷ Zob. M. Gałązka, w: *Kodeks...*, s. 1224.

- 7) dokonania sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej (§ 4),
- 8) niewydania dokumentu z kasy rejestrującej stwierdzającego dokonanie sprzedaży (§ 4).

Typy te powstały ze względu na konieczność istnienia sankcji dla obowiązków określonych w Ordynacji podatkowej, tj. obowiązku wystawiania faktur i rachunków.

Spśród nich z perspektywy omawianej tematyki interesujące są: typ polegający na wystawieniu faktury lub rachunku w sposób wadliwy (art. 62 § 1 k.k.s.) oraz wystawieniu faktury lub rachunku w sposób nierzetelny (art. 62 § 2 k.k.s.). Pojęcia te nie zostały zdefiniowane ani w Kodeksie karnym, ani w Kodeksie karnym skarbowym, a kwestia ta ma przecież znaczenie dla przyjęcia właściwej kwalifikacji prawnej czynu.

Analogiczna siatka pojęciowa istnieje w stosunku do ksiąg rachunkowych. Zgodnie z art. 53 § 22 i 23 k.k.s. księga nierzetelna jest to księga prowadzona niezgodnie ze stanem rzeczywistym, a księga wadliwa jest to księga prowadzona niezgodnie z przepisem prawa. Co więcej, Ordynacja podatkowa w art. 193 § 1 głosi, że księgi podatkowe muszą być prowadzone w sposób rzetelny i niewadliwy. Ponadto muszą odzwierciedlać stan faktyczny. W związku z tym z wykładni *a contrario* art. 193 § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że księgi są nierzetelne, gdy zapisy są w nich dokonywane w sposób niezgodny z aktualnym stanem faktycznym, a nie prawnym.

Powyższe rozumowanie w braku innej opcji musi zostać również przeniesione na grunt faktur. Za fakturę nierzetelną należy uznać fakturę prowadzoną niezgodnie ze stanem rzeczywistym, a za wadliwą – prowadzoną niezgodnie z przepisem prawa.

W związku z powyższym tzw. faktura pusta, która głównie jest wykorzystywana w przestępczym procederze, jest objęta zakresem pojęciowym faktury nierzetelnej. Potwierdza to między innymi wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁸, który definiując faktury nierzetelne, wymienia wśród nich „fakturę dokumentującą zdarzenie, które w ogóle nie miało miejsca”, czyli tzw. fakturę pustą.

Przestępstwa określone w Kodeksie karnym skarbowym w ostatnim czasie również nie uszły uwadze ustawodawcy. Dostyc gruntownie zostały zmodyfikowane sankcje art. 62 k.k.s. Typ podstawowy wystawienia lub posługiwania się fakturą nierzetelną został opatrzony najsurowszą sankcją znaną obecnie temu kodeksowi – alternatywno-kumulatywną sankcją grzywny

¹⁸ Wyrok NSA z 26 XI 2014 r., I FSK1537/13, CBOSA, < <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/60227E4382> >.

do siedmiuset dwudziestu stawek dziennych i karą pozbawienia wolności od roku do lat pięciu¹⁹. Do końca 2016 r. czyn ten zagrożony był „jedynie” grzywną do dwustu czterdziestu stawek dziennych oraz nie przewidywał kary pozbawienia wolności.

Wprowadzono również art. 37 § 1 pkt 1a i art. 38 § 2 pkt 3 k.k.s., dotyczące nadzwyczajnego obostrzenia kary. Wykładnia tych przepisów wraz z wcześniej przywołaną zmianą sankcji w art. 62 k.k.s. powoduje, że warunkowe zawieszenie wykonania kary pozbawienia wolności za ten czyn będzie w zasadzie niemożliwe. Takie ukształtowanie sankcji uczyniło z art. 62 najbardziej społecznie szkodliwy pośród wszystkich, jakie zawiera ten kodeks. Dodatkowo sprawca tego przestępstwa skarbowego nie będzie mógł skorzystać z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, gdyż zgodnie z art. 17 k.k.s. niedopuszczalne jest udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeżeli przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności.

W związku z powyższym na pierwszy rzut oka widoczna jest determinacja ustawodawcy w zakresie penalizacji zachowań mających związek z wyłudzeniem podatku VAT. Takie ukształtowanie sankcji może nie budziłoby większych kontrowersji, gdyby były to typy samoistne. Biorąc jednak pod uwagę, że czyny te stanowią dopiero przedpole popełnienia innego czynu zabronionego, to bez wątpienia nie powinno mieć miejsca kształtowanie ich sankcji w całkowitym oderwaniu od sankcji określonych dla typów docelowych.

5. Kwalifikacja prawna przestępstwa „docelowego”

Jak stwierdza między innymi P. Kardas²⁰, w przypadku wyłudzenia podatku od towarów i usług w piśmiennictwie i orzecznictwie prezentowane są trzy propozycje kwalifikacji prawnej. Pierwsza odnosi się do klasycznego oszustwa z art. 286 § 1 k.k., druga – do oszustwa skarbowego z art. 76 k.k.s., trzecia zaś opiera się na zróżnicowaniu podstawy kwalifikacji w zależności od tego, czy podstawą zwrotu jest posłużenie się przez sprawcę fakturami nierzetelnymi (nieodzwierciedlającymi rzeczywistego przebiegu zdarzenia gospodarczego przy zaistnieniu samej transakcji) czy fakturami fikcyjnymi

¹⁹ Zob. G. Łabuda, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Warszawa 2016, s. 139.

²⁰ Zob. P. Kardas, *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5, s. 114.

(dokumentującymi czynności w ogóle niezaistniałe). W przypadku faktur nierzetelnych wskazuje się na art. 76 § 1 k.k.s. jako podstawę kwalifikacji, a w przypadku faktur fikcyjnych – na art. 286 § 1 k.k. Oprócz wskazanych tu przepisów w praktyce stosowana jest również kwalifikacja z art. 56 k.k.s., penalizującego podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy albo niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem składanym organowi podatkowemu.

Problem kwalifikacji prawnej zachowania polegającego na wyłudzeniu VAT od lat pojawia się w praktyce – czego wyrazem jest między innymi szereg orzeczeń Sądu Najwyższego i dosyć spory dorobek piśmiennictwa.

Problemy w zakresie klarowności wyboru klasyfikacji prawnej dla opisywanych zachowań powinny stanowić dla ustawodawcy priorytet spośród wszystkich zagadnień związanych z wyłudzeniem VAT. Dopiero po odpowiednim ukształtowaniu typów docelowych (lub ewentualnie równoległe) powinny być wprowadzane zmiany na przedpolu dokonania.

Bez wątpienia klasyczny układ kryminalizacyjny powinien wyglądać tak, że to, co na przedpolu, powinno być sankcjonowane łagodniej, a to, co docelowe – surowiej. Układ ten w przypadku omawianej problematyki w typach podstawowych wygląda jednak następująco:

- 1) art. 76 k.k.s. – kara grzywny do siedmiuset dwudziestu stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności, albo obie te kary łącznie,
- 2) art. 56 k.k.s. – kara grzywny do siedmiuset dwudziestu stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności, albo obie te kary łącznie,
- 3) art. 286 k.k. – kara pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat ośmiu,
- 4) art. 271a k.k. – kara pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat ośmiu,
- 5) art. 270a k.k. – kara pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat ośmiu.

Jak widać, powyższa zasada nie została tutaj uwzględniona. Bardzo podobną konstrukcję do przestępstw fakturowych stanowi art. 297 k.k. Penalizuje on przedkładanie podrobionego lub przerobionego lub poświadczającego nieprawdę albo nierzetelnego dokumentu w celu uzyskania kredytu, pożyczki pieniężnej, poręczenia, gwarancji czy akredytywy. Stanowi on również przedpole naruszenia dobra prawnego chronionego przez przepis art. 286 k.k. Typ ten zagrożony jest karą niższą niż typ docelowy – od trzech miesięcy do lat pięciu. Co więcej, przepis ten nie „zasłania się” pozorną ochroną samego dokumentu, a wskazuje właśnie na potrzebę kryminalizacji

zachowań na przedpolu naruszenia dobra prawnego chronionego przez przepis art. 286 k.k. Jako chronione dobra prawne wymienia się w tym przepisie instytucje: kredytu, pożyczki pieniężnej, poręczenia, gwarancji, dotacji, akredytywy, subwencji, potwierdzenia przez bank zobowiązania wynikającego z poręczenia lub z gwarancji lub podobnego świadczenia pieniężnego na określony cel gospodarczy, instrumentu płatniczego lub zamówienia publicznego. Jak podkreśla się w literaturze, dobra te mają charakter dóbr abstrakcyjnych²¹. *Ratio legis* tego przepisu stanowi ochrona elementów systemu gospodarczego, które związane są ze szczególnym zaufaniem. Z tego względu umieszczenie tego typu regulacji wśród przestępstw przeciwko mieniu, a nie przeciwko dokumentom, z pewnością jest spójne systemowo.

Powyżej wskazane ukształtowanie sankcji za typy fakturowe nie tylko pociągnęło za sobą chaos w układzie kryminalizacyjnym przestępstw fakturowych, ale też naruszyło wewnętrzną spójność prawa karnego pod kątem wartościowania poszczególnych dóbr prawnych. Sprawcy przestępstw fakturowych są traktowani ostrzej niż sprawcy na przykład handlu ludźmi (art. 189a k.k.), przestępstw przeciwko wolności seksualnej oraz niektórych przeciwko zdrowiu i życiu.

6. Konsekwencje praktyczne umieszczenia przestępstw fakturowych w Kodeksie karnym

W oderwaniu od powyższych uwag o naturze teoretycznej zaznaczyć należy, że takie umiejscowienie omawianych przestępstw rodzi konsekwencje również o charakterze praktycznym.

Nie stanowi nowości zasada, że w stosunku do przestępstw umieszczonych w Kodeksie karnym stosować należy część ogólną Kodeksu karnego, a w stosunku do przestępstw umieszczonych w Kodeksie karnym skarbowym – część ogólną Kodeksu karnego skarbowego. Nie wiadomo jednak, czy ustawodawca, umieszczając typy fakturowe, miał na względzie rozbieżności pomiędzy instytucjami części ogólnych obu kodeksów. Są to różnice między innymi w zakresie przedawnienia, czynu ciągłego, czynnego żalu, odmiennie ukształtowanych zasad odpowiedzialności za usiłowanie oraz dosyć szczególnej formy sprawstwa określonej w art. 9 § 3 k.k.s., pozwalającej na pociągnięcie do odpowiedzialności osoby, która na podstawie przepisu

²¹ Zob. M. Dąbrowska-Kardas, *Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278–363*, red. A. Zoll, Warszawa 2016, s. 75.

prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Bez wątplenia różnice te mają charakter fundamentalny i nie powinny uść uwadze racjonalnego ustawodawcy.

Dodatkowo wykazanie przestępstw z Kodeksu karnego skarbowego jest o wiele trudniejsze niż tych z Kodeksu karnego. Oskarżycielowi z pewnością łatwiej będzie wykazać popełnienie przestępstwa fakturowego z Kodeksu karnego od przestępstwa karnego skarbowego. W przestępstwach fakturowych z Kodeksu karnego ustawodawca uzależnia kwalifikację czynu od wysokości „kwoty należności ogółem” wynikającej z faktury VAT, a w Kodeksie karnym skarbowym – od wysokości „nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej”. Nie ulega wątpliwości, że o wiele prostszym zadaniem jest wskazanie kwoty należności ogółem z faktur VAT (jest ona określona wprost w fakturze) niż wykazanie, jaka konkretnie wartość podatku została narażona na nienależny zwrot, co wymaga podjęcia dodatkowych czynności. Oprócz tego, ze względu na surowe zagrożenie karą przewidzianą dla nowo wprowadzonych przestępstw, prokurator nie będzie zainteresowany wykazywaniem znamion przestępstw karnych skarbowych – z pewnością będzie wolał oprzeć kwalifikację prawną na typie „silniejszym”, czyli tym zawierającym sankcję surowszą, oraz dodatkowo o prostszym do udowodnienia wykazie znamion.

Powyższe doprowadzi do sytuacji, że przepisy Kodeksu karnego skarbowego zejdą na dalszy plan. Sytuacja taka z pewnością nie jest właściwa. Skoro prawo karne finansowe zostało przez ustawodawcę uregulowane odrębnie, to możliwość stosowania dwóch oddzielnych reżimów między innymi w zakresie postępowania dowodowego czasem nawet w stosunku do tego samego czynu jest zabiegiem zupełnie nieuzasadnionym i zamiast usprawnić i poprawić system – spowoduje jeszcze większy chaos.

7. Podsumowanie

Syntetyzując, należy stwierdzić, że bez wątplenia ściganie przestępstw polegających na wyłudzeniu VAT jest zabiegiem słusznym. Jednakże ze względu na specyfikę tego proceduru i poziom jego skomplikowania nie da się wprowadzić satysfakcjonujących zmian bez odpowiedniej refleksji teoretycznej, która będzie uwzględniała wykształconą przez lata spójność systemową oraz konstytucyjne standardy określoności czynu zabronionego.

Wprowadzone przez ustawodawcę regulacje mogą być rozwiązaniem jedynie doraźnym. Z wymienionych w niniejszym opracowaniu względów niewłaściwe wydaje się nie tylko umiejscowienie przestępstw fakturowych w rozdziale dotyczącym przestępstw przeciwko dokumentom, ale i w ogóle w Kodeksie karnym. Bez wątplenia właściwszym miejscem byłby Kodeks karny skarbowy – z przywołanych w niniejszym opracowaniu powodów.

Cel wprowadzenia przestępstw fakturowych był bardzo prosty: kolo-kwialnie rzecz ujmując, karanie miało być łatwiejsze. Niestety, „łatwiej” nie znaczy „lepiej”, a w demokratycznym państwie prawa populizm penalny nigdy nie powinien być przedkładany nad określoność czynu zabronionego oraz spójność i klarowność przepisów prawa karnego.

Invoice frauds: crimes against the credibility of documents?

S u m m a r y

In this article, the author analyzes the legitimacy of locating Articles 270a and 271a of the Polish Criminal Code among crimes against the credibility of documents contained in Chapter XXXIV of this Code. This issue, apart from theoretical problems, is also associated with a range of practical consequences. Presented analysis begins with a reference to the problem of the legal good protected by the provision of Chapter XXXIV and verification whether newly introduced prohibited acts also protect those values. In the following parts of the study, the place of invoice frauds in the criminalization system of the Polish Criminal Code is examined and the practical consequences of this solution are analyzed. The author puts forward the thesis that the introduced regulations can only be viewed as *ad hoc* solution. Arguments presented in this paper allows for the conclusion that it is not appropriate to place invoice frauds among crimes against the credibility of documents or in Criminal Code in general.

Key words: document, crimes against the credibility of documents, fiscal criminal law

Monika Utracka – mgr, Uniwersytet Jagielloński, Katedra Prawa Karnego (doktorantka)