

Przestępstwo fałszu intelektualnego dokumentu w postaci faktury

*Anna Wochowska-Petrykowska**

Artykuł omawia kwestię fałszu intelektualnego dokumentu w postaci faktury. Opisano w nim obecnie obowiązującą regulację karną przestępstwa, jego znamiona oraz zagrożenie karą. Wskazano na wątpliwości i niebezpieczeństwa związane z wprowadzeniem nowej regulacji oraz zaznaczono kierunki ustawodawstwa. Powyższe kwestie są niezwykle istotne z punktu widzenia prowadzenia działalności gospodarczej, odpowiedzialności przedsiębiorców oraz osób wystawiających faktury VAT.

Słowa kluczowe: faktura, przestępstwo, przestępstwo skarbowe, prawo karne.

Nadesłany: 31.03.2021 | Zaakceptowany do druku: 07.12.2021

The Crime of Intellectual Forgery of Documents in the Form of Invoices

The article discusses the issue of intellectual forgery of documents in the form of invoices. It describes the current criminal regulation of the crime, its features and the threat of punishment. Doubts and dangers related to the introduction of the new regulation are indicated, and the directions of the legislation are marked. The above issues are extremely important from the point of view of running a business, the responsibility of entrepreneurs and people issuing VAT invoices.

Keywords: invoice, crime, fiscal offence, criminal law.

JEL: K1

1. Wprowadzenie

Artykuł 271a kodeksu karnego¹ obowiązujący od 1 marca 2017 r., a dodany ustawą z 10 lutego 2017 r. (Dz.U. 2017, poz. 244) został wprowadzony w celu zapobiegania wyłudzeniom i oszustwom podatkowym, dając tym samym wyraz represyjnej polityce państwa dążącej do wyeliminowania wielomiliardowych wyłudzeń zwrotu podatku VAT. Specyfika powyższego uregulowania ma dla przeciętego podatnika wystawia-

jącego faktury VAT niebagatelne znaczenie. Praktyka sądowa pokazuje bowiem, iż organy ścigania coraz częściej decydują się na wnoszenie aktów oskarżenia przeciwko podmiotom podejrzanym o popełnienie czynów z art. 271a k.k. Istotnym jest omówienie powyższego zagadnienia, ze szczególnym uwzględnieniem obowiązujących sankcji, możliwości przypisania odpowiedzialności poszczególnym podmiotom oraz zakresu regulacji.

* **Anna Wochowska-Petrykowska** – mgr, Kancelaria Adwokacka, Polska, <http://orcid.org/0000-0002-6704-3377>.

Adres do korespondencji: Kancelaria Adwokacka, ul. Obejście 22b, 09-402 Płock Polska.

2. Uzasadnienie wprowadzenia regulacji

Wprowadzenie do kodeksu karnego wskazaną nowelą nowych typów przestępstw tzw. fakturowych (Liszewska, 2017, s. 17) stypizowanych w art. 270a k.k., art. 271a k.k., art. 277a k.k. wzbudziło wśród doktryny i praktyki liczne kontrowersje, m.in. ze względu na wysokość zagrożenia karnego (w szczególności w przypadku typów kwalifikowanych). Podkreślano już w czasie prac legislacyjnych, że takie ukształtowanie kar prowadzi do naruszenia konstytucyjnych zasad proporcjonalności i w rzeczywistości stanowi niejako pójście drogą kryminalizacji zastępczej i niespójności systemowej (Duży, 2020, s. 13). Powodów zaistnienia tak restrykcyjnego ukształtowania nowych przepisów można dopatrywać się w zmianie polityki państwa, dążącej do eliminacji wyłudzeń szczególnie podatku VAT. W tym zakresie wskazać należy na raport Najwyższej Izby Kontroli z 2016 r. „Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne” (<https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/15/011/KBF/>), gdzie negatywnie oceniono skuteczność działalności państwa, w tym Ministra Finansów w przedmiocie uszczelnienia regulacji, które zapobiegałyby nadużyciom podatkowym oraz ukazano wzrost kwot, na które opiewały fikcyjne faktury (rok 2013 – 19,7 mld zł, rok 2014 – 33,7 mld zł, rok 2015 – 81,9 mld zł). W dokumencie tym zawarto statystyki ukazujące wręcz sporadyczne karanie sprawców tych przestępstw (Utracka, 2018). Wyraz powyższego stanowić może uzasadnienie projektu nowelizacji, które podaje: „do rozmiarów poważnego problemu natury ekonomicznej i społecznej urosło zjawisko wyłudzenia podatku od towarów i usług (VAT). W wyniku podejmowanych w tym kierunku działań, najczęściej przez zorganizowane grupy przestępcze, budżet państwa ponosi straty liczone nawet w dziesiątkach miliardów złotych rocznie. (...) Niezależnie od konieczności przeciwdziałania takim praktykom poprzez nowelizacje unormowań podatkowych i z zakresu postępowań administracyjnych oraz karno-skarbowych, projektodawca uznaje również za niezbędne zwalczanie zjawiska wyłudzenia podatku VAT przy użyciu instrumentów prawnokarnych”².

3. Chronione dobro prawne

Doktryna prawa karnego, starając się określić dobro chronione, przez powyższy przepis w ujęciu głównym przyjmuje, iż dobrem tym jest wiarygodność faktury jako wartości zasadniczej dla pewności obrotu gospodarczego. Dobro chronione przez art. 271a k.k. rozumiane jest więc jako zgodność treści faktury z prawdą, jej wiarygodność. W komentarzu do kodeksu karnego pod redakcją M. Królikowskiego i R. Zawłockiego (2017) określa się wiarygodność jako „prawdziwości tych faktur, a więc zgodności z prawdą zawartej w nich treści pochodzącej od ich wystawców”. Definicja ta jest przyjmowana w doktrynie i orzecznictwie. Kolejno, w komentarzu pod redakcją R.A. Stefańskiego (2020) zwraca się uwagę, iż zważywszy na treść rządowego projektu jako równie ważne traktować należy także dobro w postaci interesu majątkowego Skarbu Państwa, który przejawiać ma się w potrzebie zapobiegania uszczupleniu należności publicznych (Stefański, 2020).

4. Faktura jako przedmiot czynności wykonawczej

Budowę przepisu art. 271a k.k. (tj. przestępstw tytułowanych jako fałsz intelektualny faktury (Grześkowiak i Wiak, 2021)) oparto na budowie istniejącego już przepisu art. 271 k.k. określającego fałsz intelektualny oraz art. 273 k.k. odnoszącego się do używania dokumentów dotkniętych fałszem intelektualnym.

Przedmiotem czynności wykonawczej przestępstwa z art. 271a k.k. jest faktura, postrzegana jako szczególny rodzaj dokumentu występujący w obrocie. Pojęcie to zostało zdefiniowane blankietowo przez ustawodawcę w art. 115 § 14a k.k. (dodanym także nowelizacją z dnia 1 marca 2017 r.). Zgodnie z tym przepisem: „fakturą jest dokument, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2020, poz. 106, 568, 1065 i 1106)”³. Przywoływana ustawa o podatku od towarów i usług definiuje fakturę kształtuje w sposób następujący: „ilekroć w dalszych przepisach 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”⁴. Dla ukazania pełnego zakresu definicji przedmiotu czynności wykonawczej niezbędne jest także posłużenie się treścią art. 2 pkt 32 przywołanej ustawy wymieniającej definicję legalną faktury elektronicznej – „ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o: (...) fakturze elektronicznej – rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym”⁵.

Podkreślenia wymaga fakt, iż przedmiot czynności wykonawczej – faktura, został w art. 271a k.k. przez ustawodawcę dookreślony poprzez dodanie znamienia „zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna”. Cel tego dookreślenia ujawniony został w przywoływanym już projekcie nowelizacji jako „powiązanie karalności tego przestępstwa z ogólną wartością kwoty należności ogółem, którą zawiera faktura lub faktury, nie zaś z kwotą wartości uszczuplenia należności publicznoprawnej, która jest zamierzonym celem takiego przestępnego działania. Zabieg ten ma uprościć i zrationalizować dowodzenie znamion tego czynu zabronionego, zwłaszcza poprzez rezygnację z konieczności korzystania w postępowaniu przygotowawczym z wyników postępowania podatkowego, mającego na celu ustalenie kwoty uszczuplenia”⁶. Skonstatować należy więc, że wyniku tego działania ustawodawcy przedmiotem czynności wykonawczej nie jest każda faktura, lecz taka, która zawiera kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna.

Dla określenia znaczenia pojęcia „wartość lub łączna wartość jest znaczna” odwołać można się, jak wskazano w komentarzu pod redakcją M. Królikowskiego i R. Zawłockiego (2017), do definiowanego w art. 115 § 5 k.k. mienia znacznej wartości, choć ustawodawca odesłaniem tym nie posłużył się wprost. Zgodnie z przywołanym przepisem mienie znacznej wartości to mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 200 000 zł – przy czym przepis ten stosuje się odpowiednio do określenia „wartość lub łączna wartość jest znaczna” (art. 115 § 7 k.k.).

Zwrócić należy uwagę na fakt, że zakres kryminalizacji nie objęto poświadczania nieprawdy na rachunku, które to w oczywisty sposób także ma znaczenie dla określania wysokości należności publicznoprawnych. Tu wskazania wymagają roz-

ważania S. Kowalskiego twierdzącego, że brakuje w przypadku takiego działania racjonalnego uzasadnienia, gdyż zaniżenie wielkości podatku dochodowego danej osoby prawnej nie jest mniej karygodne niż to samo zachowanie odnoszące się do rachunku (Kowalski, 2019, s. 93). Kwestia ta pozostaje jednak w tym kontekście przez ustawodawcę niezauważona.

5. Czynność sprawcza – fałsz intelektualny i użycie faktury zawierającej nieprawdę

Odnosząc się do czynności sprawczej, ustawodawca zgodnie z brzmieniem art. 271a § 1 k.k. sankcją tego przepisu objął zarówno fałsz intelektualny faktury, jak i użycie faktury zawierającej nieprawdę. Typy czynów zabronionych z art. 271a k.k. to tzw. wieloodmianowe typy czynów zabronionych, gdyż do ich popełnienia wystarczające jest zrealizowanie przez podmiot czynu zabronionego jednego ze znamion czynności sprawczej (Królikowski i Zawłocki, 2017). Czynność sprawczą opisano w przepisie za pomocą znamienia „wystawia [...] poświadczając nieprawdę” oraz „co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”. Czynność sprawcza polega więc nie na poświadczeniu nieprawdy na wystawionej fakturze w jakimkolwiek zakresie, ale jedynie w zakresie wskazanym przez ustawodawcę dotyczącym określenia wysokości należności lub zwrotu należności. Poświadczenie nieprawdy, jak wskazuje się w literaturze (Wróbel i Zoll, 2017), należy interpretować podobnie jak na gruncie art. 271 k.k. – jako zachowanie polegające na potwierdzeniu okoliczności, które nie miały miejsca, ich zatajeniu lub przeinaczeniu. Jak podaje T. Sroka w komentarzu pod redakcją W. Wróbla i A. Zolla – poświadczanie nieprawdy nie można jednak utożsamiać ze sfalszowaniem faktury – poświadczający wystawia fakturę we własnym imieniu, aczkolwiek potwierdza okoliczności niezgodne z rzeczywistością literaturze (Wróbel i Zoll, 2017). Podając dalej za T. Sroka: „(...) czynność poświadczania nieprawdy jest dokonana dopiero wówczas, gdy faktura zawierająca takie poświadczenie zostanie wystawiona, czyli wprowadzona do obrotu

prawnego, np. przez wręczenie jej osobie trzeciej czy też umieszczenie w dokumentacji księgowej przedsiębiorcy. Ze względu na to, że poświadczenie nieprawdy musi nastąpić w wystawionej fakturze, do realizacji znamion przestępstwa z art. 271a nie jest wystarczające samo posiadanie faktury, która zawiera poświadczenie nieprawdy” literaturze (Wróbel i Zoll, 2017).

Zwrócić należy uwagę na doprecyzowanie ustawodawcy w zakresie rodzaju należności do „należności publicznoprawnych” oraz „innych należności o charakterze podatkowym”. Kodeks karny nie zawiera definicji legalnej podanych zwrotów, została ona jednak wprowadzona w kodeksie karnym skarbowym⁷. I tak art. 53 § 26 k.k.s. zawiera definicję należności publicznoprawnej: „w rozumieniu kodeksu 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”⁸, zaś art. 53 § 26a k.k.s. doprecyzowuje, iż: „w rozumieniu kodeksu należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”⁹. Brak jednak i w tej ustawie definicji legalnej „innej należności o charakterze podatkowym”.

Ustawodawca konstruując powyższy przepis posłużył się także spójnikiem „albo”, co wskazuje na występowanie alternatywy rozłącznej. I tak uznać należy, że do wyrażenia „należność publicznoprawna” odnosi się poświadczenie nieprawdy na fakturze w zakresie jej wysokości, jak i zwrotu, natomiast w przypadku „innej należności o charakterze podatkowym” tylko w zakresie okoliczności mogących mieć znaczenie dla jej zwrotu. Komentarz pod redakcją A. Grześkowiak i K. Wiąka podkreśla w tym miejscu, iż czynność sprawcza

polegająca na wystawieniu stwierdzającej nieprawdę faktury ma zakres szerszy niż poświadczenie należące do znamion fałszu intelektualnego dokumentu – obejmuje bowiem nie tylko czynność mieszczącą się w granicach uprawnień wystawcy, lecz także zachowanie osoby, która sporządza fakturę, nie mając do tego umocowania (Grześkowiak i Wiak, 2021).

Drugim rodzajem czynności sprawczej jest użycie faktury lub faktur zawierających nieprawdziwe okoliczności. Komentarz pod redakcją R.A. Stefańskiego (2020) zawiera określenie użycia jako posłużenie się fakturą w obrocie prawnym. T. Sroka zwraca uwagę na fakt, iż używanie sfałszowanej faktury oznacza „wykorzystanie funkcji, jakie może pełnić faktura, a zatem oznacza wykorzystanie jej w takich sytuacjach i w taki sposób, w jaki wykorzystana byłaby w obrocie prawnym faktura zgodna z prawdą” (Wróbel i Zoll, 2017). W pracy pod redakcją M. Królikowskiego i R. Zawłockiego (2017) podkreśla się dodatkowo, iż nie chodzi o użycie jakiegokolwiek poświadczającej nieprawdę faktury, ale tylko takiej, która poświadcza nieprawdę „co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”.

Poczynić w tym miejscu należy uwagę, iż zarówno w postaci podstawowej (§ 1), jak i kwalifikowanej (§ 2) czy uprzywilejowanej (§ 3) czyn zabroniony opisany w art. 271a k.k. ma charakter formalny, tj. bezskutkowy. Oznacza to, że do znamion tego przestępstwa nie należy skutek, gdyż penalizowane jest już samo zachowanie sprawy.

6. Powszechny charakter przestępstwa

Przestępstwo określone w art. 271a § 1 k.k. ma charakter powszechny – może więc zostać ono popełnione przez osobę posiadającą uprawnienia do wystawienia faktury, jak i osobę, która uprawnienia takiego nie posiada. Wpływa to w sposób oczywisty na znaczne poszerzenie kryminalizacji. Jak wskazuje T. Sroka: „powszechny charakter przestępstwa z art. 271a jest prawdopodobnie konsekwencją treści art. 108 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, odnoszącego się do pro-

blematyki tzw. pustych faktur, czyli faktur, które nie dokumentują rzeczywiście dokonanych transakcji. W razie wystawienia tzw. pustej faktury przez jakąkolwiek osobę, choćby nie była ona płatnikiem podatku VAT, powstaje z mocy prawa zobowiązanie podatkowe, chociaż nie powstał obowiązek podatkowy. Konsekwencją wystawienia przez osobę niebędącą płatnikiem podatku tzw. pustej faktury jest nie tylko powstanie zobowiązania podatkowego, lecz także może być odpowiedzialność karna za przestępstwo z art. 271a” (Wróbel i Zoll, 2017).

Należy odnieść się w tym zakresie do treści dokumentu, jakim jest faktura. O jego elementach stanowi w artykułach od 106e do 106l ustawa o podatku od towarów i usług¹⁰. Problem pojawia się w zakresie okoliczności zawartych w treści faktury, a dokładniej – w określeniu, które z okoliczności zawartych w jej treści mają znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej, a więc dla zaistnienia czynu z art. 271a k.k. W piśmiennictwie odnaleźć można pogląd, że nie każdy element obligatoryjny faktury ma znaczenie dla określenia wysokości należności, wskazując tutaj chociażby przykład kolejnego numeru nadanego w ramach serii. T. Sroka zaznacza, iż: „w konsekwencji poświadczenie nieprawdy w wystawionej fakturze co do okoliczności faktycznych, które nie mogą mieć znaczenia dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, chociaż stanowią one obligatoryjne elementy treści faktury, nie stanowi przestępstwa z art. 271a. Tym bardziej nie stanowi przestępstwa z art. 271a poświadczenie nieprawdy w wystawionej fakturze co do dodatkowych okoliczności faktycznych związanych z przedmiotem faktury, jeżeli okoliczności te nie należą do obligatoryjnych elementów treści faktury. Nie obrazują one bowiem okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej” (Wróbel i Zoll, 2017).

7. Rozważania dotyczące wartości kwot należności

Niezbędne w tym miejscu są także rozważania co do samej wartości faktury. Art. 271a k.k. określa, iż wartość (lub łączna wartość) kwoty należności ogółem musi być znaczna. Poruszono już w treści niniejszego artykułu kwestię definicji mienia znacznej wartości – skonstatować należy, iż przestęp-

stwo z art. 271a § 1 k.k. stanowi poświadczenie nieprawdy w wystawionej fakturze lub fakturach, które zawierają kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość przekracza 200 000 zł lub używanie takiej faktury. Celowości powyższego rozwiązania należy doszukiwać się w przywołanym już fragmencie uzasadnienia rządowego projektu nowelizacji – „(...) podstawowym założeniem konstrukcji projektowanego art. 271a k.k. jest powiązanie karalności tego przestępstwa z ogólną wartością kwoty należności ogółem, którą zawiera faktura lub faktury, nie zaś z kwotą wartości uszczuplenia należności publicznoprawnej, która jest zamierzonym celem takiego przestępnego działania”¹¹. M. Gałązka w komentarzu pod redakcją A. Grześkowiak i K. Wiak wskazuje, iż dla odpowiedzialności karnej nie ma znaczenia faktyczna wartość towarów i usług określonych w fakturze, a nawet ich istnienie (faktura może stanowić operację fikcyjną) ani tym bardziej wartość możliwego lub rzeczywistego uszczuplenia należności publicznoprawnej na szkodę Skarbu Państwa (Grześkowiak i Wiak, 2021). T. Sroka podkreśla w tym zakresie, że łączna wartość kwoty należności ogółem możliwa jest do przyjęcia jedynie wówczas, gdy wszystkie zsumowane kwoty należności ogółem zostały zawarte na fakturach wystawionych i poświadczających nieprawdę w zakresie okoliczności faktycznych wskazanych w art. 271a § 1 k.k., a niedopuszczalne jest ustalanie łącznej wartości kwoty należności ogółem w oparciu o faktury, które albo nie zawierają poświadczenia nieprawdy, albo nie zostały wystawione, czyli wprowadzone do obrotu prawnego, chociażby zawierały poświadczenie nieprawdy, albo też nie zawierały poświadczenia nieprawdy w zakresie okoliczności faktycznych wskazanych w art. 271a § 1 k.k. (Wróbel i Zoll, 2017). Dalej, autor podaje także: „Ponadto możliwość ustalenia łącznej wartości kwoty należności ogółem z dwóch lub więcej faktur zachodzi jedynie wówczas, gdy faktury te wystawiono, poświadczając nieprawdę lub używano albo w ramach jednego czynu (wyodrębnionego w oparciu o kryteria ontologiczne i normatywne), albo w ramach czynu ciągłego z art. 12. Niedopuszczalne jest zatem ustalanie łącznej wartości kwoty należności ogółem w sytuacji, gdy do wystawienia faktur poświadczających nieprawdę lub ich używania dochodziło w ramach

odrębnych czynów, które nie mogą być spięte w jeden czyn zabroniony przy zastosowaniu konstrukcji czynu ciągłego” (Wróbel i Zoll, 2017). T. Sroka wywodzi, iż ze względu na sposób określenia faktury nie będzie realizować znamion czynu zabronionego z art. 271a k.k. wystawienie faktury, w której poświadczenie nieprawdy polega jedynie na zaniżeniu m.in. kwoty należności ogółem, w wyniku czego ma ona wartość niższą niż wartość znaczna (Wróbel i Zoll, 2017). Pełnienie przestępstwa z art. 271a k.k. uzależnione jest od wartości kwoty należności ogółem, która została zawarta na poświadczającej nieprawdę fakturze, a nie od wartości kwoty należności ogółem, która powinna być na niej zawarta w rzeczywistości.

Podsumowując, należy przyjąć więc, że przedmiotem czynności sprawczej art. 271a § 1 k.k. nie jest każda faktura, lecz tylko ta zawierająca kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna – przeciwnie niż w art. 270a § 1 k.k.

8. Znamiona strony podmiotowej – umyślność

Przestępstwo wystawienia faktury poświadczającej nieprawdę oraz używania takiej faktury ma charakter umyślny i może być ono popełnione zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i ewentualnym. Przy czym umyślność polega na zamiarze popełnienia czynu zabronionego, a zamiar ten obejmuje wypełnienie znamion przedmiotowych takiego czynu (Lachowski, 2013, s. 83). Zamiar bezpośredni polega na tym, iż sprawca chce popełnić czyn zabroniony. Zamiar ewentualny – sprawca wprowadzić nie chce popełnić czynu zabronionego, jednak przewidując realną możliwość jego popełnienia, godzi się na to.

W tym zakresie należy powrócić do uzasadnienia projektu, które podkreśla, że: „nie będą podlegały [...] odpowiedzialności osoby, które przypadkowo popełnią błąd przy wystawieniu faktury, nawet jeżeli powstanie on w wyniku niedbalstwa, a nawet lekkomyślności”¹². W projekcie podano dalej, że sprawca fałszu intelektualnego faktury musi mieć pełną świadomość tego, że wystawia fakturę lub faktury, podając w niej/nich nieprawdę, a więc poniesie odpowiedzialność, jeżeli ma świadomość, że poświadczana przez niego okoliczność prawnie znacząca jest niezgodna z prawdą

i chce tego lub w przypadku zamiaru ewentualnego – jeśli taką możliwość przewiduje i godzi się z nią. Prawodawca wskazuje jednak, że: „(...) zamiar ten musi być udowodniony przez organy procesowe, nie można stosować w tym zakresie domniezań faktycznych wynikających z samego wystawienia fałszywej faktury. W tym celu można np. wykazać za pomocą zeznań lub dokumentów, że sprawca wiedział, iż towar w rzeczywistości nie istnieje albo nie zgadza się co do ilości. [...] można się też posłużyć w tym celu zabezpieczonymi u niego dokumentami, notatkami, treścią korespondencji elektronicznej itd. Bez udowodnienia umyślności działania sprawcy nie jest możliwe pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej. W przeciwnym razie, stosując w razie konieczności regułę *in dubio pro reo*, zachowanie sprawcy należy uznać za pomyłkę, która nie stanowi czynu przestępczego z uwagi na brak umyślności. Nie wchodzi zatem w rachubę możliwość karania przedsiębiorców popełniających błędy, działających bez zamiaru utworzenia nieprawdziwej faktury lub użycia takiej faktury ze świadomością, że nie odzwierciedla ona faktycznych zdarzeń gospodarczych. [...] Prokuratorzy dokonają oceny zamiaru popełnienia czynu zabronionego, kierując się dotychczasową praktyką i orzecznictwem w sprawach karnych dotyczących winy umyślnej, a nie poprzez przyzmat różnych interpretacji przepisów podatkowych i ewentualnej odpowiedzialności bazującej na Kodeksie karnym skarbowym. W tym drugim wypadku organy skarbowe często uznają czyn za popełniony umyślnie tylko przez to, że podatnik zastosował odmienną interpretację przepisów podatkowych niż organ. W konsekwencji na gruncie projektowanych przepisów konieczne będzie dowiedzenie sprawy przez prokuratora przed sądem zamiaru w podaniu nieprawdy na fakturze [...]. Osoba, która wykorzystała inną interpretację przepisu, albo osoba nieświadomie uczestnicząca w tzw. karuzeli VAT takiego zamiaru w sposób oczywisty nigdy nie miała”¹³.

9. Typ kwalifikowany i uprzywilejowany

W art. 271a k.k. wprowadzono opisy typów szczególnych, modyfikujących typ podstawowy czynu zabronionego. W § 2 art. 271a k.k. wprowadzono typ kwalifiko-

wany poprzez wprowadzenie znamion kwalifikujących: „jeżeli sprawca dopuszcza się czynu [...] wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości” i „jeżeli sprawca [...] z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu”. Wyjaśnienia w tym przedmiocie wymaga znamię „mienia wielkiej wartości”. Definicja tego pojęcia znajduje się w art. 115 § 6 k.k. i stanowi, iż „mieniem wielkiej wartości jest mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 1 000 000 złotych”. Aktualnie więc dla przyjęcia czynu z art. 271a k.k. kwota ta powinna być większa niż 5 000 000 zł. Komentarz pod redakcją M. Królikowskiego i R. Zawłockiego (2017) wskazuje, że zawarta na fakturze kwota netto należności ogółem jest sumą wartości netto towaru lub usługi oraz kwoty podatku (art. 106e ust. 1 pkt 11–15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług).

Kolejno – „stałe źródło dochodu” nie ma definicji legalnej w ustawie karnej, ale ze względu na jego użycie w art. 65 § 1 k.k. („przepisy dotyczące wymiaru kary, środków karnych oraz środków związanych z poddaniem sprawcy próbie, przewidziane wobec sprawcy określonego w art. 64 § 2, stosuje się także do sprawcy, który z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu lub popełnia przestępstwo, działając w zorganizowanej grupie albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa oraz wobec sprawcy przestępstwa o charakterze terrorystycznym”), podkreśla się możliwość stosowania interpretacji tego pojęcia powstałego na gruncie powyższego przepisu. I tak zwrot „uczynienie sobie z popełnienia przestępstwa stałego źródła dochodu” (art. 65 § 1 k.k.) oznacza trwałość oraz ciągłość uzyskiwanego dochodu, a sprawca powinien dopuszczać się przestępstwa wielokrotnie i z pewną regularnością¹⁴. W tym miejscu zaznaczyć jednak należy, iż niedopuszczalne jest stosowanie do sprawcy przestępstwa z art. 271a § 2 k.k. (który z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu) obostrzeń kary wynikających z art. 65 § 1 k.k. Ta sama okoliczność stanowiłaby bowiem podstawę dwukrotnego obostrzenia odpowiedzialności. T. Sroka podkreśla, że: „w realizacji znamion czynu zabronionego z art. 271a

§ 2 k.k. konieczne jest udowodnienie, że to jedno z przestępstw wskazanych w art. 271a § 1 k.k., a zatem wystawienie faktury (faktur) zawierającej określoną kwotę należności ogółem, poświadczającej nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, lub używanie takiej faktury było dla sprawcy źródłem stałego dochodu” (Wróbel i Zoll, 2017). M. Gałązka podaje, iż aby przyjąć kwalifikację z art. 271a § 2 k.k. dla fałszu intelektualnego kilku faktur, konieczne jest uznanie zachowań sprawcy za jeden czyn, na co w wielu wypadkach pozwoli konstrukcja czynu ciągłego z art. 12 k.k. (Grześkowiak i Wiak, 2021).

Uczynić należy także uwagę przytaczającą podgląd wyrażony w pracy pod redakcją L. Gardockiego (2018, s. 1135–1136), który wyróżnia dwa typy kwalifikowane czynu z art. 271a k.k. – jeden określony w § 2 wskazanego artykułu, drugi jako uregulowany w art. 277a § 1 k.k. Art. 277a § 1 k.k. stanowi, iż: „kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a § 1 albo art. 271a § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności”. Dla przyjęcia więc zastosowania art. 277a § 1 k.k. wartość lub łączna wartość należności ogółem uwidocznionej na fakturze albo fakturach przekracza 10 000 000 zł. Kwestia wskazanego zagrożenia karą zostanie poruszona w dalszej części artykułu.

W § 3 art. 271a k.k. wprowadzono typ kwalifikowany poprzez wprowadzenie znamienia uprzywilejowanego „wypadek mniejszej wagi”. Pojęcie to także nie posiada definicji legalnej. Zmodyfikowano tym samym nie tylko typ podstawowy tego przestępstwa (§ 1), ale także typ kwalifikowany (§ 2). Powołując się na uzasadnienie ustawodawcy: „[...] 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 (pro-

jektowane [...] 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. Przyjęcie kwalifikacji czynu jako wypadku mniejszej wagi z [...] art. 271a § 3 k.k. powoduje, że niezależnie od wysokości należności wykazanej na fakturze czyn ten będzie podlegał kwalifikacji z [...] art. 271a § 2 [...] k.k. w myśl zasady specjalności wyłączania wielości ocen karnoprawnych¹⁵.

W komentarzu pod redakcją A. Grześkowiak i K. Wiaka zaznacza się, że mając na uwadze fakt, że art. 271a § 3 k.k. odsyła do przepisów o różnych progach kwotowych należności widniejących na fakturze albo fakturach „o wypadku mniejszej wagi przesądzać powinna nie tyle wysokość tych kwot, co raczej niewielki stopień lub zakres niebezpieczeństwa czynu dla interesów fiskalnych” (Grześkowiak i Wiak, 2021). A. Herzog uważa rozwiązanie to jednak za kontrowersyjne, ze względu na występującą w tym wypadku ocenę subiektywną, tym bardziej uwzględniając fakt, iż art. 271a § 2 k.k. stanowi o zbrodni (Stefański, 2020). T. Sroka wskazuje, że wpływ na zakwalifikowanie znamion czynu zabronionego jako wypadek mniejszej wagi mogą mieć takie okoliczności, jak „charakter faktury poświadczającej nieprawdę, okoliczności jej użycia, ewentualne szkody majątkowe związane z jej wykorzystaniem czy też niewielki zakres oddziaływania faktury” (Wróbel i Zoll, 2017). Zaznacza on także w kontekście rozmiaru szkody majątkowej, iż podstawowym celem wprowadzenia omawianej regulacji było przeciwdziałanie wyłudzeniu podatku VAT – brak szkody majątkowej może być niekiedy okolicznością samodzielnie uzasadniająca przyjęcie wypadku mniejszej wagi (Wróbel i Zoll, 2017).

10. Zagrożenie karą

Artykuł 271a k.k. nie zawiera zapisów szczególnych regulujących ściganie na wniosek albo z oskarżenia prywatnego. W konsekwencji ich popełnienie ścigane jest z urzędu.

Czyn z art. 271a §1 k.k. zagrożony jest karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat. Ze względu na takie ukształto-

wanie kary, możliwe jest zastosowanie w stosunku do sprawcy art. 37a k.k. („§ 1. Jeżeli przestępstwo jest zagrożone tylko karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 8 lat, a wymierzona za nie kara pozbawienia wolności nie byłaby surowsza od roku, sąd może zamiast tej kary orzec karę ograniczenia wolności nie niższą od 3 miesięcy albo grzywnę nie niższą od 100 stawek dziennych, jeżeli równocześnie orzeka środek karny, środek kompensacyjny lub przepadek”) pozwalającego na orzeczenie zamiast kary pozbawienia wolności grzywny lub kary ograniczenia wolności. Ze względu na wysokość sankcji nie jest jednak możliwe stosowanie warunkowego umorzenia postępowania oraz nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 60 § 8 k.k.).

Kwalifikowany typ fałszu intelektualnego określony w art. 271a § 2 k.k. został uznany za zbrodnię zagrożoną karą pozbawienia wolności nie krótszą niż w wymiarze lat 3. Art. 277a § 1 k.k. pozwala także na zastosowanie w stosunku do sprawcy kary pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż lat 5 lub karę 25 lat pozbawienia wolności. Ustawowe zagrożenie jest więc tu tożsame jak przy przestępstwie fałszowania pieniędzy (art. 310 k.k.). – co ustawodawca zdaje się tłumaczyć podobieństwem w zakresie zastosowania do największych zorganizowanych grup przestępczych¹⁶.

Dla pełnej oceny tego zagrożenia przedstawić należy także rozważania zawarte w komentarzu pod redakcją R.A. Stefańskiego (2020): „Zagrożenie ustawowe z art. 277a KK jest równe niektórym najpoważniejszym przestępstwom wojennym (art. 122 § 1 i 2, art. 123 § 2 KK) czy przestępstwom przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej (art. 130 § 4 KK), a wyższe od zagrożenia za zamach terrorystyczny (art. 140 KK) czy przestępstwa przeciw mieniu znacznej wartości (art. 294 KK)”.

W przypadku § 3 art. 271a k.k., a więc wypadku mniejszej wagi, kara ta została ukształtowana jako kara pozbawienia wolności do lat 3. W stosunku do sprawcy czynu sankcjonowanego w art. 271a § 3 k.k. możliwe jest ponadto odstępianie od wymierzenia kary – art. 59 k.k. („Jeżeli przestępstwo jest zagrożone karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat albo karą łagodniejszego rodzaju i społeczna szkodliwość czynu nie jest znaczna, sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli orzeka jednocześnie środek karny, przepadek lub środek

kompensacyjny, a cele kary zostaną w ten sposób spełnione”).

Na uwagę w tym zakresie zasługuje także przepis art. 277c k.k. dający możliwość zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary lub odstąpienia od jej wymierzenia w stosunku do sprawcy przestępstwa fałszu faktury, który współpracuje z organami ścigania oraz zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części. M. Gałązka (Grzeškowiak i Wiak, 2021) wskazuje, że jest to rozwiązanie podobne do czynnego żalu z art. 15 k.k., ale dotyczy ono działań sprawcy podjętych po dokonaniu jednego z wymienionych w przepisie przestępstw oraz nie skutkuje umorzeniem postępowania, lecz wydaniem wyroku skazującego. Ten przepis odnosi się zgodnie z uzasadnieniem do grup przestępczych, a ma służyć: „rozbiciu solidarności grup przestępczych, działających w celu dokonywania wyłudzeń. Biorąc pod uwagę wzajemnie istniejące powiązania interpersonalne i współzależność działań tych osób, ukierunkowaną na dokonanie wyłudzenia podatkowego, pożądane jest zinstytucjonalizowane przyznanie możliwości określonego złagodzenia represji karnej w odniesieniu do tych, którzy zdecydują się na wyrażenie tzw. czynnego żalu w określonej formie lub też zwrócą bezprawnie osiągniętą korzyść majątkową”¹⁷.

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

Nie bez znaczenia dla tego zagadnienia pozostają także rozważania dotyczące wpływu konstrukcji art. 16a kodeksu karnego skarbowego (wyłączającego karalność za delikt skarbowy w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej) na ukaranie za popełnienie przestępstwa lub wykroczenia pospolitego niejako „nadbudowanego” na tym samym czynnie. Obrazując, sprawca działa w warunkach czynu ciągłego, wystawia nierzetelną fakturę, na podstawie danych tam zawartych sporządza deklarację podatkową, następnie skutecznie ją koryguje. Zgodnie z przyjmowaną linią orzecniczą – sprawca

taki nie uniknie odpowiedzialności za przestępstwo z art. 271a k.k. Jak podaje S. Tarapata: „Wynika to z faktu, że waga poszczególnych funkcji w obrębie prawa karnego kryminalnego jest inna aniżeli w sferze prawa karnego skarbowego. Na gruncie [k.k.] cel w postaci kompensacji należności publicznoprawnych nie ma bowiem charakteru nadrzędnego. Z tego też powodu ustawodawca nie przewidział wobec sprawców czynów z art. 271a lub art. 277a k.k., którzy wykazali się czynnym żalem już po dokonaniu przestępstwa, okoliczności wyłączających karalność, lecz umożliwił zastosowanie wobec nich – w przypadku spełnienia warunków określonych w art. 277c i 277d k.k. – instrumentów degresji karania w postaci nadzwyczajnego złagodzenia kary albo odstąpienia od jej wymierzenia. Uznał więc, że aktualnie w przypadku popełnienia deliktów fakturowych całkowita rezygnacja ze sprawiedliwościowej funkcji prawa karnego jest niecelowa” (Tarapata, 2018, s. 176).

11. Zbieg przepisów

Omówić należy także zagadnienie możliwości w tym przedmiocie zbiegu przepisów, które według L. Gardockiego zachodzi: „jeżeli ten sam sprawca najpierw wystawi 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, a potem takiej faktury lub faktur używa, dopuszcza się jednego przestępstwa (prawna jedność czynu). Może dojść do zbiegu przepisów sankcjonujących użycie zawierającej nieprawdę faktury z art. 286 § 1 lub 3 KK, penalizującymi oszustwo” (Gardocki, 2018, s. 1136–1137). Podobnie wskazuje się w komentarzu do kodeksu karnego pod redakcją R.A. Stefańskiego (2020), twierdząc że w wypadku, gdy poświadczenie nieprawdy służy wprowadzeniu w błąd i osiągnięciu korzyści materialnej, uzasadnione jest stosowanie kwalifikacji kumulatywnej z przepisem art. 286 § 1 k.k. Zaznacza się tam także możliwość zaistnienia idealnego zbiegu przestępstwa z art. 271a k.k. z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym przeciwko obowiązkowi podat-

kowym, wskazując w tym względzie na uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12 oraz że „przepis art. 271a KK w zakresie wystawienia niezrętelnej faktury lub faktur stanowi *lex specialis* wobec art. 271 § 1 KK, zaś w zakresie użycia takiej faktury – wobec art. 273 KK, co wyłącza użycie ich w kwalifikacji prawnej” (Stefański, 2020).

12. Zakończenie

Nie sposób nie zauważyć pojawiającej się w zamierzeniach polskiego ustawodawcy idei zaostrożenia karalności czynów związanych z działalnością gospodarczą, prawidłowością funkcjonowania obrotu gospodarczego czy świadczeń uiszczanych przez przedsiębiorców na rzecz państwa. Powyższe daje wyraz występującemu w naukach kryminologicznych przekonaniu, że przestępczość stanowi dynamiczne zjawisko, które nieustannie ewoluuje (Chlebowicz, 2016, s. 178). Jest to także oznaka obserwowanej tendencji przesuwania środków prawnokarnej ochrony przed wyłudzeniem podatku od towarów i usług z zakresu prawa karnego skarbowego do prawa karnego, tym samym oddając prymat prowadzenia postępowania oraz gromadzenia dowodów policji i prokuraturze, zastępującej w tym przedmiocie organy podatkowe. Z punktu widzenia legislacji art. 271a k.k. obejmuje bowiem swym zakresem stany faktyczne regulowane wcześniej przez kodeks karny skarbowy w art. 62 k.k.s.

Omawiane zagadnienie ma szczególne znaczenie dla osób prowadzących działalność gospodarczą nie tylko z punktu widzenia postrzegania firmy przez kontrahentów czy współpracowników (w obliczu prowadzonych postępowań karnych czy patologii zarządzania; zob. Pasieczny, Kłobukowski i Polińska, 2018, s. 105–106), lecz także zważywszy na rodzaj i rozmiar realnej sankcji karnej. Jak wskazuje K. Radzikowski, nowe przepisy nie pozwalają bowiem na dokładne rozgraniczenie tej sfery od przestępczości podatkowej, nie wykluczając tym samym zaostrożenia karalności osób działających w zamiarze ewentualnym bądź jedynie pozostającym w jego granicy z niedbalstwem lub lekkomyślnością (Radzikowski, 2017, s. 39).

Przede wszystkim jednak, z punktu widzenia obywatela, na uwagę w tym przedmiocie zasługuje zagrożenie karą uzależ-

nione od wysokości kwoty należności uwi-docznionej w fakturze, a nie uszczuplonej należności publicznoprawnej oraz możliwości pozwalające wymierzać sądowi kary pozbawienia wolności w wymiarze nawet 25 lat pozbawienia wolności – a więc kary orzekanej najczęściej w wyniku naruszenia dobra, takiego jak życie czy zdrowie (przykładowo karę tę orzeczono w stosunku do młodocianego sprawcy czynu zgwałcenia i zabójstwa; zob. Piotrowski, 2017, s. 130). Nie sposób nie odnieść wrażenia, iż kara ta w swym rozmiarze dla „zwykłego obywatela” jawi się jako rzecz niespotykana, a nawet niemożliwa w zakresie przestępczości gospodarczej. Pozostając w zagadnieniach istotnych dla „zwykłego obywatela” nie można pominąć faktu rozszerzenia zakresu możliwości zarządzenia procesowej kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych oraz prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych o czyny z art. 271 § 1 i 2 k.k. Potwierdza to istotność walki z tym zjawiskiem dla ustawodawcy, gdyż możliwości kontroli prowadzonych rozmów czy prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych, ze względu na oczywistą ingerencję w prawa i wolności obywateli obliczone są przez ustawodawcę enumeratywnie, z zamiarem stosowania ich jedynie w konkretnych przypadkach.

Autor niniejszego opracowania musi jednak poddać w wątpliwość surowość zastosowanych sankcji karnych, które swoim rozmiarem odpowiadają sankcjom stosowanym w przypadku naruszenia takich dóbr prawnych, jak zdrowie i życie. Nie umniejszając przy tym znaczeniu dóbr, które wprowadzone przepisy mają skutecznie chronić, sposób postępowania ustawodawcy prowadzi do niebezpiecznej praktyki zrównywania odpowiedzialności za czyny mogące być zaklasyfikowane jako fiskalne i te, które w powszechnej świadomości obywateli uznawane są jako czyny o największym ciężarze gatunkowym. Oczywista w tym przypadku jest funkcja prewencyjna regulacji i odstrasząca potencjalnych sprawców. Jednak zrównywanie ochrony tak różnych gatunkowo wartości musi budzić niepokój. Otwartym pozostaje również pytanie o stosunek sądów do surowości kar wprowadzonych przez ustawodawcę, gdyż na wnioski w tym zakresie, ze względu na brak materiału w postaci prawomocnych orzeczeń zawierających wymiar kary jest jeszcze zdecydowanie zbyt wcześnie. Z per-

spektywy ochrony praw i wolności obywateli kolejnym dyskusyjnym zagadnieniem jest przyznanie organom szerokich możliwości w zakresie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych.

Otwarte pozostają inne pytania, związane chociażby z prowadzeniem postępowań przygotowawczych i przygotowaniem organów ścigania do zajmowania się sprawami fałszu intelektualnego faktury i gromadzenia dowodów. Powyższe wymaga bowiem znajomości przepisów i procedur podatkowych. W momencie sporządzania niniejszej pracy ponownie nie sposób wysnuć jednoznaczne wnioski, oparte na prawomocnych rozstrzygnięciach sądów powszechnych, jak przeniesienie kompetencji w zakresie ścigania z organów podatkowych na policję i prokuraturę wpłynęło na sprawność i skuteczność postępowań. Z założenia bowiem przedmiotowe zmiany miały zapewnić tym organom „łatwość” prowadzenia postępowań – co nie zawsze przekłada się przecież na skuteczność.

Skonstatować należy jednak, iż pomimo wszystkich podnoszonych wątpliwości i zastrzeżeń, wprowadzenie powyższych zmian do kodeksu karnego oceniać należy pozytywnie. Dotychczasowa regulacja bowiem wykazywała cechy iluzorycznej ochrony, co wykorzystywane było przez osoby zajmujące się działalnością przestępczą o charakterze gospodarczym, w szczególności zaś przez grupy przestępcze. Wprowadzenie powyższej regulacji nie powinno jednak zakończyć prac nad uregulowaniem karnym tej sfery działalności obywateli, gdyż obecne niejednoznaczne przepisy mogą budzić wątpliwości interpretacyjne oraz (w odniesieniu szczególnie do sankcji) w zakresie spójności całego systemu prawnego. Praktyka orzecznicza ukáže jednak czy zamysł ustawodawcy okazał się skuteczny.

Przypisy

- 1 Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1444 z późn. zm.).
- 2 Druk sejmowy Nr 888, Sejm VIII kadencji.
- 3 Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1444 z późn. zm.).
- 4 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2021, poz. 685 z późn. zm.).
- 5 Ibidem.

- 6 Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2017, poz. 244).
- 7 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 z późn. zm.).
- 8 Ibidem.
- 9 Ibidem.
- 10 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2021, poz. 685 z późn. zm.).
- 11 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw. Pozyskano z: <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888>.
- 12 Druk sejmowy Nr 888, Sejm VIII kadencji.
- 13 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw – <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888> (2.01.2021).
- 14 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi – II Wydział Karny z dnia 22 maja 2018 r., II AKA 24/18.
- 15 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw – <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888> (2.01.2021).
- 16 Druk sejmowy Nr 888, Sejm VIII kadencji.
- 17 Ibidem.

Bibliografia

- Chlebowicz, P. (2016). Recenzja książki A. Lewkowicza, W. Pływaczewskiego (red.), *Przeciwdziałanie patologiom na rynku żywności. Prokuratura i Prawo*, 2.
- Duży, J. (2020). Przepiętwa „fakturowe” – ocena regulacji z perspektywy trzech lat obowiązywania. *Prokuratura i Prawo*, 3.
- Gardocki, L. (red.). (2018). *Przepiętwa przeciwko państwu i dobrom zbiorowym. System Prawa Karnego, Tom 8*. Warszawa: C.H. Beck.
- Grześkowiak, A. i Wiak, K. (red.). (2021) *Kodeks karny. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/15/011/KBF/> (20.02.2021).
- Pasieczny, J., Kłobukowski, P. i Polińska, A. (2018). The legal and managerial aspects of countering mobbing as an organizational pathology. *Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce – teoria i praktyka*, 2.
- Kowalski, S. (2019). Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny. *Państwo i Prawo*, 2.
- Krajewski, R. (red.). (2017). *Postępowanie z nieletnimi i młodocianymi. Wybrane zagadnienia teorii i praktyki*. Bydgoszcz: Zafir.

- Królikowski, M. i Zawłocki, R. (red.). (2017). *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Lachowski, J. i Marek, A. (2013). *Prawo karne. Zarys problematyki*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Liszewska, A. (2017). Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego. *Przegląd Podatkowy*, 9.
- Piotrowski, M. (2017). Nieletni sprawcy najpoważniejszych przestępstw. Analiza sprawy o zgwałcenie i zabójstwo we Włocławku. W: R. Krajewski (red.), *Postępowanie z nieletnimi i młodocianymi. Wybrane zagadnienia teorii i praktyki*, Bydgoszcz: Zafir.
- Radzikowski, K. (2017). Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych. *Przegląd Podatkowy*, 3.
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw. Pozyskano z: <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888> (2.01.2021).
- Stefański, R.A. (red.). (2020). *Kodeks karny. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Tarapata, S. (2018). Zakres wyłączenia karalności za delikt karnoskarbowy w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej (na marginesie postanowienia Sądu Najwyższego z 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12). *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych*, 4.
- Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2017, poz. 244).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. 2021, poz. 685 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1444 z późn. zm.).
- Utracka, M. (2018). Przestępstwa fakturowe: czy są przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów?. *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych*, 3.
- Wróbel, W. i Zoll, A. (red.). (2017). *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Część II*. Warszawa: Wolters Kluwer.