

Katarzyna Piątkowska

(Uniwersytet Wrocławski)

Kilka uwag na tle typizacji nowych „przestępstw fakturowych”

ABSTRACT

A few remarks on the classification of issuing inaccurate or false VAT invoices

As in the last few years the phenomenon of the VAT fraud has increased dramatically, the Polish legislator came to the conclusion that the current regulations were insufficient and decided to amend the Penal Code and Penal Fiscal Code. These amendments had been broadly criticized long before they came into force, however, simultaneously it had been underlined that there is a massive necessity to fight the mechanism of VAT fraud. The question is, whether the drastic increase of sanctions will be an effective and sufficient remedy for acts that compromise the authenticity and credibility of invoices. In the author's opinion, it is a pity that the amendments of the Penal Fiscal Code and the Penal Code were not correlated. Secondly, it seems more correct to elevate the penalty of other crimes, such as fraud, which creates a real damage to the State Treasury.

Słowa kluczowe: faktury, wyłudzenia, VAT, idealny zbieg czynów zabronionych

Wstęp

Przez ostatnich kilkanaście lat do rozmiarów poważnego problemu natury ekonomicznej urosło zjawisko wyłudzenia podatku VAT, w wyniku którego budżet państwa ponosi straty liczone nawet w dziesiątkach miliardów złotych rocznie¹. Jak pisała niegdyś O. Górniok, stało się to trudnością „dnia powszedniego” praktyki karnistycznej. O. Górniok pisała przed laty o trudnościach związanych z właściwą kwalifikacją prawnokarną wyłudzenia od Skarbu Państwa nienależnych zwrotów rzekomej nadwyżki naliczonego nad należnym podatku VAT, określając je mianem „problemu dnia powszedniego praktyki karnistycznej sędziów,

¹ W 2015 r. organy kontroli skarbowej przeprowadziły 3756 kontroli, w wyniku których ujawniono blisko 361 tys. fikcyjnych faktur o łącznej wartości brutto 81,9 mld zł. Zob. *Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2015 roku* opracowany przez Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, s. 153-174, dostępny pod adresem: <https://bip.mswia.gov.pl/bip/raport-o-stanie-bezpie/18405,Raport-o-stanie-bezpieczenstwa.html>, dostęp: 20.09.2017 r.

prokuratorów i adwokatów². Zachowaniem stojącym na swoistym przedpolu zamachu na mienie Skarbu Państwa oraz Unii Europejskiej jest wystawianie nierzetelnych, niekiedy fikcyjnych faktur, które dotyczą okoliczności faktycznych mających znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej³. W ramach szeroko zakrojonej polityki zwalczania wyłudzeń podatku VAT ustawodawca – uznając, że dotychczasowe regulacje prawnokarne są niewystarczające – dokonał nowelizacji⁴ kodeksu karnego⁵ i kodeksu karnego skarbowego⁶. W związku z tym, od 1 marca 2017 r. obowiązują nowo dodane do kodeksu karnego art. 270a, 271a i 277a. Ponadto, do słowniczka wyrażeń ustawowych z art. 115 dodano pkt 14a, zawierający definicję legalną faktury⁷. Natomiast w art. 62 k.k.s. dodano § 2a, a także zmieniono § 2 poprzez usunięcie odesłania do zwrotu „za wykonane świadczenie”⁸.

Nowe przepisy były szeroko krytykowane już na etapie ich rządowego projektu⁹, kiedy wskazywano na problemy wynikające z zasad techniki prawodawczej, niespójność z dotychczas obowiązującymi przepisami kodeksu karnego skarbowego, a przede wszystkim podnoszono kwestię rażąco wysokich sankcji przewidzianych za nowe typy czynów zabronionych. Projekt, poza art. 277 k.k., w którym znamię pięciokrotności kwoty określającej mienie wielkiej wartości podniesiono do jej dziesięciokrotności, został przyjęty bez zmian wobec jego planowanej treści.

Relacje między przepisami art. 62 § 2 k.k.s. a art. 271a k.k.

Pierwszą z wątpliwości, która wysuwa się na tle nowych przepisów i wymaga rozstrzygnięcia, jest charakter relacji, w jakiej pozostają wobec siebie przepisy art. 271a k.k. i art. 62 §2 (§2a, §5) k.k.s. Aktualna pozostaje problematyka stosowania w przypadku przepisów rozdziału XXXIV kodeksu karnego i przepisów rozdziału 6. kodeksu karnego skarbowego – konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych, która budziła poważne rozbieżności wśród przedstawicieli piśmiennictwa oraz w orzecznictwie jeszcze wtedy, gdy w

² O. Górniok, *Glosa do postanowienia SN z 1 marca 2004 r. V KK 248/2003*, OSP 2004/12, poz. 161, s. 687.

³ Podmiotem zobowiązanym do wystawienia faktury jest podatnik podatku VAT wskazany w art. 106b ust. 1 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U.2016.710).

⁴ Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2017 r., poz. 244.

⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r., poz.1137); dalej jako: k.k.

⁶ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r., poz. 2137); dalej jako: k.k.s.

⁷ Fakturą jest dokument, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.).

⁸ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r., poz. 2024.

⁹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Sejm VIII Kadencji, druk sejmowy nr 888, dostępny pod adresem: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888>, , dostęp: 20.09.2017 r.

kodeksie karnym nie było art. 271a, a jedynie art. 271. Wówczas kwalifikacja prawna nierzetelnego (fikcyjnego) wystawienia faktury opierała się na trzech modelach – stosowaniu art. 62 §2 k.k.s., bądź art. 271 k.k., bądź przyjęciu idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 §1 k.k.s., obejmującego wskazane przepisy. Na tym tle pojawiły się rozbieżności, czy art. 62 § 2k.k.s. stanowił *lex specialis* względem art. 271 k.k.¹⁰. Kontrowersyjna uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego nie rozwiała wątpliwości, a wręcz przeciwnie – tylko je spotęgowała¹¹. Sąd Najwyższy uznał bowiem, iż reguły wyłączenia wielości ocen stosuje się do zbiegów wewnętrznych, ale nie do zbiegów zewnętrznych – a takim jest idealny zbieg czynów zabronionych z art. 8 k.k.s.¹². Wbrew stanowisku Sądu Najwyższego uznać jednak należy, że zbiegi te mają taki sam charakter i zakres zastosowania, prowadzą jedynie do odmiennych konsekwencji¹³. To, że decyzją ustawodawcy dane przepisy znajdują się w różnych aktach prawnych, co skutkuje w ich przypadku przyjęciem zbiegu zewnętrznego, nie oznacza wcale, że nie należy stosować do nich reguł wyłączenia wielości ocen. Są one częścią systemu prawa i skoro mogą być stosowane w przypadku zbiegu wewnętrznego, a takim jest chociażby ten z art. 11 k.k. czy art. 7 k.k.s., to nic nie stoi na przeszkodzie, by stosować je również w przypadku regulacji z art. 8 k.k.s. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, podstawą zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu przestępstw jest stwierdzenie, że w konkretnym przypadku mamy do czynienia z tzw. realnym (rzeczywistym) zbiegiem ustawy, a skoro tak – znajdują wówczas pełne zastosowanie i odgrywają identyczną rolę, jak w przypadku kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, reguły wyłączenia wielości ocen¹⁴.

Analiza znamion czynów zabronionych określonych w art. 62 §2 k.k.s. i art. 271 k.k. oraz relacji zachodzących między tymi przepisami prowadzi do wniosku, że wystawienie nierzetelnej faktury nie wyczerpuje znamion przestępstwa z art. 271 §1-3 k.k. Poprzez

¹⁰ Ramy niniejszego artykułu nie pozwalają na szczegółowe przytoczenie poglądów przedstawicieli piśmiennictwa. Zob. szerzej P. Kardas, *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2, s. 7-8.; K. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7-8, s. 21-30; *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, wyd. Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 1999, z. 25, s. 221; J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 143; I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9, s. 112-113, a także wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011r., II AKa 476/10, LEX 2017; uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03 oraz uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75 i 77. Zwrócić jednak należy uwagę na odmiennie brzmienie art. 62 § 2 k.k.s. od 1 stycznia 2017 roku.

¹¹ Zob. uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, LEX 2017.

¹² Zob. uzasadnienie prawne uchwały I KZP 19/12.

¹³ Na temat zbiegów przepisów w prawie karnym zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011.

¹⁴ P. Kardas, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski (red.), , Warszawa 2017, s. 167.

zastosowanie reguły *lex specialis* przez wiele lat rozwiązywano w orzecznictwie zbieg przepisów art. 271 k.k. oraz art. 62 §2 k.k.s., uznając, iż ma on charakter pozorny¹⁵.

Sytuacja wygląda jednak inaczej w przypadku relacji zachodzącej między art. 62 §2 (§ 5) k.k.s. (w jego zmienionym brzmieniu) a nowym art. 271a k.k. Nie będzie można mówić tu o prostym zastosowaniu reguły *lex specialis derogat legi generali*. Wskazany przepis karnoskarbowy – kiedy przedmiotem czynności wykonawczej jest faktura – pozostaje w idealnym zbiegu z art. 271a k.k. Rzecz jasna, dotyczy to wyłącznie czynów popełnionych najwcześniej 1 marca 2017 r., a zatem w dniu wejścia w życie ustawy nowelizującej kodeks karny w zakresie typizacji przestępstw fakturowych. W tym przypadku zastosowanie będzie miał art. 8 k.k.s. z wszelkimi wynikającymi z niego konsekwencjami na płaszczyźnie wymiaru kary. To samo dotyczy zbiegu wskazanego powyżej przestępstwa skarbowego z przestępstwem z art. 271a w zw. z art. 277a § 1 lub 2 k.k. Przyjęcie idealnego zbiegu przestępstw w takim przypadku oznacza, że każde wystawienie nierzetelnej faktury i każde posłużenie się taką fakturą stanowi dwa czyny zabronione – karny pospolity i karny skarbowy. Idealny zbieg z art. 8 k.k.s. odnosi się do szczególnego przypadku wartościowania jednego i tego samego czynu. Multiplikacja liczby przestępstw w stosunku do jednego czynu sprawia, że stają się one idealne, wynikają bowiem z ocen, nie zaś z jednoznacznego przyporządkowania oceny do rzeczywistego obiektu¹⁶. Jak trafnie wskazał Sąd Najwyższy, „w przypadku zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 k.k.s. zostaje odrzucona zasada, że dla przyjęcia wielości przestępstw konieczna jest wielość czynów”¹⁷. Powodem, dla którego zasadnym będzie w przypadku wystawienia nierzetelnej faktury zepnięcie klamrą idealnego zbiegu przestępstw przepisów art. 271a k.k. i art. 62 § 2 k.k.s., jest fakt, iż między tymi przepisami nie zachodzi relacja specjalności.

Z punktu widzenia charakterystyki podmiotu, konstrukcja przestępstwa z art. 271a k.k. jest taka sama, jak w przypadku przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. Podmiotem obu czynów jest każda osoba zdolna do ponoszenia odpowiedzialności – odpowiednio karnej i karnoskarbowej. Są to czyny powszechne, gdyż ich popełnienie nie jest uzależnione od

¹⁵ Dość wskazać uzasadnienia dwóch uchwał Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03 i I KZP 22/03; por. też T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2006, s. 128; zob. też przeciwnie stanowisko będące pokłosiem uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, OSNKW 2013, nr 2, poz. 13, zawarte chociażby w wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 16 stycznia 2014 r., II AKa 195/13, LEX 2017.

¹⁶ P. Kardas, „Idealny zbieg przestępstw” jako problem teoretyczny, dogmatyczny i kryminalnopolityczny, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2014, z.3, s.8.

¹⁷ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08, LEX 2017.

posiadania określonych przymiotów¹⁸. Tak ujęty podmiot przestępstwa z art. 271a k.k. odróżnia go od tego z art. 271 k.k., który indywidualizuje sprawcę i zawęża krąg osób zdolnych do popełnienia przestępstwa fałszu intelektualnego do funkcjonariusza publicznego lub innej osoby uprawnionej do wystawienia dokumentu (co wyłączało karalność na podstawie tego przepisu klasy zachowań polegających na poświadczeniu nieprawdy w fakturze VAT przez tzw. słupów, którzy nie są podatnikami tego podatku).

Znamiona określające czynność sprawczą w przypadku przestępstwa z art. 271a k.k. i przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. skonstruowane są niemalże w sposób identyczny. Przepisy te wykazują podobieństwo do tzw. przestępstw wieloodmianowych, zawierając elementy konstrukcyjne różnych norm sankcjonowanych, z którymi sprzężone są odpowiednio normy sankcjonujące¹⁹. Łatwo zauważyć, że w przypadku obu przepisów mamy do czynienia z opisem alternatywnych dwóch zachowań karalnych – w przypadku art. 62 § 2 k.k.s. będzie to zachowanie polegające na wystawieniu w sposób nierzetelny faktury (lub rachunku) oraz zachowanie polegające na posłużeniu się taką fakturą (lub rachunkiem), a w przypadku art. 271a k.k. – zachowanie polegające na wystawieniu faktury lub faktur i poświadczeniu nieprawdy co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym oraz zachowanie polegające na używaniu takiej faktury lub faktur²⁰. Z punktu widzenia strony podmiotowej przepisy te odnoszą się zarówno do zachowań podejmowanych z zamiarem bezpośrednim, jak i ewentualnym²¹.

¹⁸ Odmienne stanowisko co do podmiotu deliktu karnoskarbowego z art. 62 § 2 k.k.s. zajmuje chociażby P. Lewczyk, *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 6, s. 108, którego zdaniem, podmiotem czynu wystawienia faktury w sposób nierzetelny jest wyłącznie podatnik VAT; przeciwny pogląd prezentuje m.in. G. Łabuda (zob. G. Łabuda [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, dz. cyt., s. 706, który wskazuje, że każdy – niezależnie od tego, czy faktycznie wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu z art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, ma obowiązek wystawiania faktur w sposób zgodny ze stanem rzeczywistym i zgodnie z przepisami.

¹⁹ Zob. szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 127 i n.

²⁰ Wydaje się, że z czysto językowego punktu widzenia między wyrażeniami czasownikowymi „posługuje się” z art. 62 § 2 k.k.s. a „używa” z art. 271a k.k. nie zachodzi jakakolwiek różnica. Natomiast inaczej sytuacja wygląda w przypadku przestępstw z art. 280 § 2 k.k. i art. 159 k.k., co wynika ze specyfiki tych czynów i różnych wariantów zachowania sprawcy w konkretnych okolicznościach faktycznych (zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 5 kwietnia 2013 r., II AKa 41/13, LEX 2017). Natomiast w przypadku czynów zabronionych „fakturowych” pojęcia te należy uznać za tożsame. Na gruncie art. 62 § 2 k.k.s. za „posługiwanie się” uznaje się „odbieranie, wprowadzanie do urzędzeń księgowych i ostatecznie do rozliczenia podatkowego” – tak G. Łabuda, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, dz. cyt., s. 708. Natomiast na gruncie art. 270 k.k. wskazuje się, że „użycie dokumentu (podrobionego lub przerobionego) oznacza wszelkie posłużenie się nim zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli w celu wykorzystania wiążącego się z nim prawa lub w celu wykazania innemu podmiotowi wynikających z treści dokumentu: dowodu prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne (tak chociażby T. Razowski, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, J. Giezek (red.), Warszawa 2014, s.1017.

²¹ W tym miejscu trzeba zaznaczyć to, na co zwraca uwagę G. Łabuda, iż w przypadku czynu polegającego na posłużeniu się fakturą nierzetelną, przy badaniu strony podmiotowej należy mieć na względzie, że w polskim

Przedmiotem bezpośredniego działania czynów określonych w art. 62 §2 k.k.s. i art. 271a k.k. jest faktura – zarówno w przypadku nierzetelnego jej wystawienia i posłużenia się nią, jak i poświadczenia w niej nieprawdy i użycia jej. Do dnia 1 stycznia 2017 r., czyli momentu, w którym weszła w życie nowelizacja art. 62 §1 i 2 k.k.s.²², wątpliwości budziło kłopotliwe znamię „za wykonane świadczenia”. Nie było jasne, czy ustawodawcy chodziło o świadczenie, które nastąpiło w rzeczywistości, czy również o świadczenie, którego w rzeczywistości nie było, ale zostało ujęte w fakturze²³. Wobec usunięcia z dniem 1 stycznia 2017 r. z art. 62 k.k.s. sformułowania „za wykonanie świadczenia (§ 1) i „określone w §1” (§ 2), wszelkie wątpliwości zostały szczęśliwie rozwiane.

Natomiast przepis art. 271a k.k. (a także art. 277a k.k.) odwołuje się do „kwoty należności ogółem” wynikającej z kwestionowanych faktur, tj. zawierających zarówno wartość netto towaru/usługi, jak i naliczony podatek VAT (maksymalnie 23% wartości netto). Zgodnie z treścią art. 271a k.k. zakresem karalności tego przepisu jest wystawienie faktury (lub faktur), w których poświadczą się nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym. Ustawodawca nie wskazał jednak, czy faktura ma obrazować zdarzenie, które w rzeczywistości miało miejsce. „Poświadczenie nieprawdy” może zatem odnosić się do wystawienia faktury nierzetelnej (dokumentującej zdarzenie, które miało miejsce) lub faktury fikcyjnej (pustej).

Konsekwencją przypisania sprawcy tego samego czynu (zachowania) dwóch czynów karalnych – pospolitego i skarbowego – jest konieczność wymierzenia kary za każdy z nich, choć skutki prawne wynikające z owej multiplikacji ocen są – jak wskazuje się w piśmiennictwie – w pewnym zakresie ograniczone i łagodzone na etapie wykonania kary²⁴. Zgodnie bowiem z art. 8 § 2 k.k.s., wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar, co oznacza, że prawdopodobnie w praktyce będzie to kara wynikająca z sankcji określonej przepisem art.

systemie prawa odbiorca faktury ma niewielkie możliwości sprawdzenia, czy wystawca takiej faktury jest rzeczywistym dostawcą towaru lub usługi. Nie może chociażby ustalić, czy wystawca składa w organach podatkowych deklaracje dla podatku od towarów i usług, nie ma również możliwości dowiedzieć się, czy regularnie płaci on podatki. Może jedynie samodzielnie ustalić, czy wystawca jest podmiotem zarejestrowanym jako przedsiębiorca oraz czy jest on czynnym podatnikiem VAT; zob. G. Łabuda, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, dz. cyt., s. 713; powyższe uwagi, poczynione na gruncie art. 62 § 2 k.k.s., pozostają aktualne również w przypadku zachowania określonego w art. 271a k.k.

²² Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

²³ Część przedstawicieli piśmiennictwa uznawała, że poza zakresem karalności art. 62 § 2 k.k.s. było zachowanie polegające na wystawieniu faktury fikcyjnej (pustej), czyli obrazującej zdarzenie, które nie miało miejsca w rzeczywistości; zob. J. Duży, *Falszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług*, „Palestra” 2009, z. 11-12, s. 158-159.

²⁴ Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 119; P. Kardas, *Zbiąg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna...*, dz. cyt., s. 394 i n.

271a k.k. (w typie podstawowym będzie to kara pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat, a w typach kwalifikowanych – kara pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3 oraz od lat 5 albo 25 lat pozbawienia wolności).

Wypadek mniejszej wagi wystawienia nierzetelnej faktury

Kolejną kwestią, jaka się nasuwa przy lekturze nowych przepisów, jest – jak się zdaje – nadmierna ilość regulacji odnoszących się do wypadków mniejszej wagi.

W uzasadnieniu do projektu, wskazano, że „Proponuje się objęcie czynów zabronionych związanych z wyłudzeniem podatku VAT szczególnymi regulacjami prawa karnego powszechnego, z zachowaniem możliwości kwalifikowania zachowań o mniejszej społecznej szkodliwości czynu (zwłaszcza jeżeli ich skutkiem będzie uszczuplenie dochodów budżetowych w niższej wysokości) z przepisów kodeksu karnego skarbowego, w szczególności z jego art. 62 § 1 i 2” (s. 3 uzasadnienia do projektu zmian).

Wypadek mniejszej wagi wystawiania (posługiwania się) nierzetelnych faktur na gruncie kodeksu karnego skarbowego został przewidziany w art. 62 § 5, zgodnie z którym sprawca odpowiada jak za wykroczenie skarbowe. Jest to zazwyczaj taka sytuacja, kiedy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawa nie przekracza ustawowego progu, czyli pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu zabronionego (zob. art. 53 § 3,6 i 8 k.k.s.). Jednocześnie autonomicznym typem czynu zabronionego stał się ten określony w nowym § 2a, w przypadku którego znamieniem uprzywilejowującym jest kwota podatku małej wartości – 200-krotność minimalnego wynagrodzenia, wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur (zob. art. 53 §14 k.k.s.). Na gruncie kodeksu karnego również przewidziano wypadki mniejszej wagi – w art. 271a §3 oraz w art. 277a §2. Wobec tego, iż na gruncie kodeksu karnego wypadek mniejszej wagi nie doczekał się stosownej definicji legalnej – tak jak ma to miejsce w kodeksie karnym skarbowym – kryteria jego ustalania zostały wypracowane przez doktrynę i judykaturę. Wydaje się zatem, iż na gruncie art. 271a i 277 k.k. należałoby je odczytywać tak, jak ma to miejsce na gruncie art. 270 i 271 k.k. – decydować powinny o nim te okoliczności, które zaliczane są do znamion czynu zabronionego²⁵. Powszechny jest pogląd, iż o ocenie czynu jako wypadku mniejszej wagi decydują elementy składające się na ocenę stopnia jego społecznej szkodliwości, ponieważ charakteryzuje się on stopniem społecznej szkodliwości zmniejszonym w stosunku do typu podstawowego²⁶.

²⁵ T. Razowski, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz...*, dz. cyt., s. 1018.

²⁶ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1996 r., V KKN 79/96, LEX 2017.

Jedną z okoliczności branych pod uwagę przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu – stosownie do brzmienia art. 115 § 2 k.k. – jest rozmiar grożącej lub wyrządzonej szkody. Biorąc pod uwagę fakt, iż przestępstwo stypizowane w art. 271a k.k. (także w jego § 3) stoi na swoistym przedpolu kolejnych przestępstw, jak chociażby wyłudzenia bezpodstawnego zwrotu należności publicznoprawnej, może się okazać w praktyce, że o wypadku mniejszej wagi będzie decydować właśnie wysokość szkody po stronie fiskusa, czyli wysokość kwoty należności narażonej na bezpodstawny zwrot bądź już uszczuplonej. Mając na względzie przytoczony powyżej fragment uzasadnienia do projektu zmian, pojawia się pytanie o relacje między poszczególnymi przepisami – czy art. 62 § 2a stanowi „odpowiednik” art. 271a § 3 k.k.? Być może należałoby uznać, że to typ podstawowy – przestępstwo skarbowe określone w art. 62 § 2 k.k.s. stanowi „odpowiednik” art. 271a § 3 k.k., choć jednocześnie nie można wykluczyć, że to art. 62 § 5 k.k.s. pełni taką rolę wobec przepisu znajdującego się w kodeksie karnym. Jeśli oceniając stopień społecznej szkodliwości potencjalnych przestępstw stypizowanych we wskazanych przepisach jedynie poprzez pryzmat kwot podatku lub kwot ogółem ujawnionych na fakturze, należałoby uznać, że art. 62 § 5 k.k.s. (zazwyczaj wówczas, kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia) przewiduje wypadek mniejszej wagi wobec czynów karnoskarbowych stypizowanych zarówno w art. 62 § 2 k.k.s. (w przypadku wartości, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza dwustukrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia, a jednocześnie wynosi nie więcej niż pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia – art. 53 § 14- 15 k.k.s. *a contrario*²⁷), jak i w art. 62 § 2a k.k.s. (mała wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia – art. 53 § 14 k.k.s.)

W uzasadnieniu do projektu zmian wskazano na zachowanie „możliwości kwalifikowania zachowań o mniejszej społecznej szkodliwości czynu (zwłaszcza jeżeli ich skutkiem będzie uszczuplenie dochodów budżetowych w niższej wysokości) z przepisów kodeksu karnego skarbowego, w szczególności z jego art. 62 § 2 k.k.s.”. Uznać chyba należałoby – odczytując treść uzasadnienia wprost – iż przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. jest „łagodniejszym typem” (nieostrożne wydaje się stosowanie pojęć „typ uprzywilejowany – typ podstawowy” dla określenia relacji między tymi przepisami)

²⁷ W ocenie autorki przepis ten nie będzie obejmował „dużej wartości” określonej w art. 53 § 15 k.k.s., gdyż wydaje się, że taka wartość, wskazująca na rozmiar społecznej szkodliwości czynu – kierując się uzasadnieniem projektu zmian (to jedyna podstawa tak postawionej tezy) – będzie musiała skutkować odpowiedzialnością karną z art. 271a k.k.

przestępstwa pospolitego stypizowanego w art. 271a § 3 k.k., a na pewno wobec przestępstwa z §1 tego przepisu. To w konsekwencji oznaczałoby, że czyn karnoskarbowy z art. 62 § 2 k.k. stanowi „łagodniejszy typ” czynu z art. 271a § 3 k.k., który zaś stanowi wypadek mniejszej wagi wobec czynu z art. 271a § 1 k.k. Natomiast art. 271a § 1 k.k. przewiduje z jednej strony typ podstawowy przestępstwa, z drugiej zaś uprzywilejowany wobec tego stypizowanego w art. 271a § 2 k.k. Jeśli rzeczywiście jest tak, iż ustawodawca dopuścił możliwość kwalifikowania identycznych zachowań – w zależności od stopnia ich społecznej szkodliwości – bądź z art. 271a k.k., bądź z art. 62 § 2 k.k.s., to wypada poczynić dwie uwagi. Po pierwsze, oznaczałoby to, że w istocie bezprzedmiotowe pozostają wszelkie rozważania na temat relacji między przepisami prawa karnego powszechnego i prawa karnego skarbowego, kwestii idealnego zbiegu czynów zabronionych i stosowania reguł wyłączenia wielości ocen, a to dlatego, że wszystkie wskazane typy czynów zabronionych zawierają identyczny zestaw znamion, mają zastosowanie do takich samych stanów faktycznych, a różnią się jedynie stopniem społecznej szkodliwości. Jeśli tak jest, to – po drugie – pojawia się pytanie, na podstawie jakich kryteriów oceniać ów stopień – czy z uwzględnieniem okoliczności wskazanych w art. 115 § 2 k.k., czy w art. 53 § 7 k.k.s.? Odpowiedzi na tak postawione pytanie uzasadnienie projektu nie udziela. Ponadto, specyficznym i niezrozumiałym wydaje się zabieg ustawodawcy polegający na tworzeniu czynów przepołowionych, które – w zależności od skutku, jaki powodują – będą stanowiły czyn powszechny albo czyn karnoskarbowy. Rzecz w tym, iż prawo karne skarbowe tym różni się od prawa karnego powszechnego, że normuje wyłącznie kwestię ponoszenia odpowiedzialności karnej za czyny naganne godzące w budżet lub interesy finansowe określonych podmiotów publicznoprawnych. Regulacja prawa karnego skarbowego ogranicza się do ochrony wskazanych dóbr prawnych, a zatem ma ono ściśle określony i ograniczony zasięg zastosowania. Prawo karne skarbowe – w przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego – nie cechuje się uniwersalnością zachowań. Ustawy karne skarbowe z 1926 r., z 1932 r., z 1936 r., z 1947 r., z 1960 r., z 1971 r. i – jeszcze do niedawna – kodeks karny skarbowy z 1999 r. były aktami prawnymi, które całościowo i jako wyłączne regulowały problematykę czynów zabronionych, polegających na naruszeniu nakazów lub zakazów wynikających z określonych dziedzin prawa finansowego – głównie podatkowego, ale także celnego, dewizowego, czy o grach hazardowych.

Dopuszczalność stosowania kontroli i utrwalania rozmów w przypadku „przestępstw fakturowych”

Jednym ze środków zwalczania wyłudzeń podatku VAT, poza zmianą art. 62 k.k.s. i dodaniem nowych przestępstw w kodeksie karnym w rozdziale przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów, jest objęcie spraw o przestępstwa z art. 270a i 271a k.k. dopuszczalnością prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych przez poszczególne służby – w wyniku odpowiedniej zmiany przepisu art. 237 § 3 kodeksu postępowania karnego²⁸ będzie możliwe stosowanie kontroli i utrwalania rozmów. W nowo dodanym punkcie 12a mowa jest o „fakturach”. Pojawia się od razu pytanie, czy to określenie eliminuje jednorazowy czyn (fakturę) bez względu na wartość faktury? Wydaje się, że skoro ustawodawca dopuścił ten instrument przymusu procesowego w odniesieniu do tego typu zachowania, należałoby rozważyć ograniczenie dopuszczalności podsłuchu i kontroli rozmów do kwalifikowanych typów fałszu faktur (zwłaszcza uczynienia sobie z popełniania tego przestępstwa stałego źródła dochodu). Przedmiotowy środek może być stosowane w sprawach o najpoważniejsze czyny kryminalne: fałszowania oraz obrotu fałszywymi pieniędzmi, środkami lub instrumentami płatniczymi albo zbywalnymi dokumentami uprawniającymi do otrzymania sumy pieniężnej, towaru, ładunku albo wygranej rzeczowej albo zawierającymi obowiązek wpłaty kapitału, odsetek, udziału w zyskach lub stwierdzenie uczestnictwa w spółce (pkt. 12). W piśmiennictwie wskazuje się, że kontrola i utrwalanie treści rozmów telefonicznych powinna być konieczna, adekwatna i proporcjonalna. Nie wystarczy, by sprzyjała osiągnięciu ustawowych celów, ułatwiała ich osiągnięcie oraz była wygodna dla organów ścigania²⁹. Katalog przestępstw, o których stanowił art. 237 § 3 k.p.k. raczej nie budził wątpliwości. Tradycyjnie były to najpoważniejsze przestępstwa, takie jak: zabójstwo, handel ludźmi, uprowadzenie osoby, zamach na niepodległość lub integralność państwa, szpiegostwo, gromadzenia broni, materiałów wybuchowych lub radioaktywnych. Właściwie bez szerszego uzasadnienia ustawodawca do tego katalogu dołączył przestępstwo, w przypadku którego – niezależnie od kwoty należności ogółem wskazanej na fakturze – społeczna szkodliwość nie osiąga rozmiarów, które występują w przypadku przestępstw tradycyjnie ujętych w katalogu z art. 237 § 3 k.p.k. Tym bardziej, że kontrola i utrwalanie rozmów telefonicznych ma chronić określone wartości w sposób oraz w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych czynności dowodowych mniej inwazyjnych.

²⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r., poz. 1749); dalej jako: k.p.k.

²⁹ Tak m.in. J. Skorupka, [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, J. Skorupka (red.) 2 wydanie, Warszawa 2016, s. 528.

Tak jednak, biorąc pod uwagę ilość prowadzonych postępowań w przedmiocie przestępstw przeciwko wiarygodności i rzetelności faktur, nie jest³⁰.

Typ kwalifikowany uczynienia sobie z popełniania przestępstw stałego źródła dochodu

Konstrukcja nowych przepisów budzi wątpliwości z jeszcze jednego powodu. Ustawodawca bowiem przewidział nowy typ czynu zabronionego, w przypadku którego do zestawu znamion należy „uczynienie sobie z popełniania przestępstw stałego źródła dochodu” (art. 270a § 2, art. 271a § 2 k.k.). Taka przesłanka występuje również w art. 65 § 1 k.k. Jest to przepis ogólny w tym sensie, że może on mieć zastosowanie do wielu przestępstw stypizowanych w części szczególnej kodeksu karnego, modyfikując sytuację sprawcy na płaszczyźnie wymiaru kary i możliwości ubiegania się o warunkowe przedterminowe zwolnienie. Wobec tego, iż ustawodawca stworzył typ kwalifikowany, do którego znamion należy uczynienie sobie z popełniania przestępstw stałego źródła dochodu i związał z tym stosowną, podwyższoną względem typu podstawowego sankcją karną, zasadnym wydaje się przyjęcie, iż wobec przestępstw z art. 270a § 2 i 271a § 2 k.k. – przepis art. 65 k.k. – ze wszystkimi wynikającymi z niego konsekwencjami – nie będzie mógł być stosowany. Wydaje się, że zamysłem ustawodawcy było, żeby przepisy części szczególnej stanowiły na płaszczyźnie kary swoiste *lex specialis* względem art. 65 k.k. Dla porządku wskazać trzeba, iż w niektórych pozakodeksowych przepisach karnych uczynienie sobie z popełnienia (albo popełnienia) przestępstwa (określonego typu) stałego źródła dochodu występuje w funkcji tzw. znamienia modyfikującego, konstytuującego typ kwalifikowany danego przestępstwa – np. w art. 116 ust. 3 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych³¹. Na gruncie tego przepisu uznaje się, iż niedopuszczalne jest stosowanie do sprawcy takiego przestępstwa przy wymiarze kary obostrzeń przewidzianych w art. 65 § 1 w zw. z art. 64 § 2, albowiem ich „ekwiwalentem” w tym przypadku jest surowsze ustawowe zagrożenie związane z kwalifikowanym typem przestępstwa³². W przeciwnym razie ta sama okoliczność byłaby podstawą dwukrotnego zaostżenia odpowiedzialności³³, choć, jak wskazuje J. Raglewski,

³⁰ Wystarczy wskazać na ilość kontroli przeprowadzonych w 2015 r. przez organy kontroli skarbowych (3756), w wyniku których ujawniono ogromną ilość fikcyjnych faktur (blisko 361 tys.). Zob. *Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce...*, dz. cyt.

³¹ Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 880).

³² Tak m.in. J. Majewski, [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Tom II. Część II. Komentarz do art. 53-116*, W. Wróbel, A. Zoll (red.), wyd. V, WK 2016.

³³ Odmienne stanowisko zajmuje G. Łabuda, który jednak przyznaje, iż podwójne obostrzenie kary „nie wydaje się szczęśliwym rozwiązaniem”, zob. G. Łabuda, [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, J. Giezek (red.), wyd. II, WKP 2012.

pojawia się jednak zasadnicza trudność ze wskazaniem dostatecznych racji o charakterze jurydycznym, które uzasadniałyby takie przekonanie. Ma ono zatem bardziej charakter słusznościowy³⁴. Abstrahując od kwestii (nie)stosowania odpowiednio (lub wprost) art. 65 § 1 k.k. do nowych przepisów, zwraca uwagę kolejna niekonsekwencja ustawodawcy: surowsza kara spotka sprawcę, gdy zostanie skazany za przestępstwo związane z jedną fakturą o wartości większej niż 10 milionów od wyjątkowo społecznie szkodliwego zachowania sprawcy – zachowania powtarzającego się, czyli uczynienia sobie z popełniania tego typu przestępstw stałego źródła dochodu, polegającego na wystawianiu nierzetelnych faktur zawierających kwotę ogółem nieprzekraczającą 1.000.000 zł, które to zachowanie z jakiegoś powodu nie będzie mogło zostać uznane za czyn ciągły w rozumieniu art. 12 k.k.

Zakończenie

Niezależnie od poczynionych powyżej uwag, największe wątpliwości i kontrowersje – jeszcze na etapie projektu zmian kodeksu karnego – budziła wysokość sankcji, które przewidują art. 270a § 2, 271a § 2, 277a k.k. Rodzi się pytanie, czy nie są one niewspółmiernie wysokie, zarówno w relacji do kar przewidzianych za rodzajowo podobne przestępstwa przeciwko innym dokumentom i zbliżonym im przedmiotom, jak np. za podrabianie pieniędzy (art. 310 § 1 k.k.), jak i ze względu na sam rodzaj wchodzącego w grę dobra prawnego, a także obowiązujące w tym zakresie standardy regulacyjne. Zamysłem ustawodawcy było, że działania przestępców stały się nieopłacalne, a odpowiednio surowa kara miałaby odstraszać potencjalnych sprawców. Niestety projektodawca nie wskazał w uzasadnieniu projektu zmian żadnych empirycznych danych, opierając się wyłącznie na przypuszczeniach o potrzebie zmian. Można nawet postawić tezę, że ustawodawca naruszył wewnętrzną spójność prawa karnego (i kodeksu karnego) pod kątem wartościowania poszczególnych dóbr chronionych prawem. W konsekwencji nowe przepisy przewidują surowsze kary od tych, które mogą być orzekane za niektóre przestępstwa przeciwko życiu i zdrowiu oraz wolności osobistej i seksualnej. Okazuje się bowiem, że przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów jest zagrożone surowszą karą niż przestępstwo handlu ludźmi (od 3 do 15 lat pozbawienia wolności). Projektodawca uzasadniał wprowadzenie kary 25 lat pozbawienia wolności za nowy typ czynu zabronionego tym, że kodeksowi karnemu nie jest obca ta kara za „podobne” przestępstwo, mianowicie fałszowanie pieniędzy (art. 310 § 1 k.k.). Rzecz w tym, że tak wysokie zagrożenie karą za to przestępstwo jest pozostałością historyczną, bowiem niegdyś

³⁴ J. Raglewski, [w:] *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, D. Flisak (red.), LEX 2015.

za fałszerstwo pieniędzy groziła kara śmierci, co wynikało z traktowania takiego zachowania jako zamachu przeciwko suwerenności państwowej³⁵. Kara ta jednak, jak wynika z analizy orzecznictwa, nie jest stosowana w praktyce wymiaru sprawiedliwości za to przestępstwo. W licznych orzeczeniach, m.in. w wyroku z dnia 4 września 2007 r. Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że nadmierna dolegliwość sankcji (kara niewspółmierna) może naruszać zasadę proporcjonalności, stanowiącą atrybut demokratycznego państwa prawa³⁶. W piśmiennictwie wskazuje się, że „ustanowienie określonych sankcji karnych jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy kary mniej surowe nie pozwalają osiągnąć określonych skutków”³⁷. Ponadto, w praktyce każde z przestępstw „fakturowych” będzie najczęściej występować w kumulatywnym zbiegu z innymi funkcjonalnie powiązаныmi czynami, ukierunkowanymi na osiągnięcie konkretnych celów finansowych – najczęściej będzie to oszustwo z art. 286 § 1 k.k. Natomiast samo postawienie zarzutu z art. 271a k.k. skutkować będzie wystąpieniem samoistnej przesłanki stosowania tymczasowego aresztu, określonej w art. 258 § 2 k.p.k., co poniekąd chyba wskazuje na zamiar ustawodawcy przy wybranym kierunku tak represyjnych zmian.

Nowelizacje kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego zmierzają w tym samym, słusznym kierunku: walce z oszustwami podatkowymi. Szkoda jedynie, że prace nad nimi nie zostały skorelowane, a zmiany sprawiają wrażenie dalece nieprzemyślanych. Być może wówczas ustawodawca w sposób normatywny przesądziłby relacje między czynami z art. 271 (obecnie 271a) k.k. i art. 62 k.k.s., a w konsekwencji między czynami z art. 286 § 1 k.k. i art. 76 k.k.s. Nie sposób zgodzić się z twierdzeniem ustawodawcy, że dotychczasowe przepisy okazały się nieskuteczne w walce z przestępczością skarbową – to organy niekiedy działały opieszale i popełniały liczne błędy³⁸. Natomiast nowe przepisy uderzają z jednej strony w zachowania leżące na przedpolu wyłudzeń podatku VAT, a z drugiej strony dotyczą sytuacji często występujących w „zwykłym” obrocie gospodarczym. Ponadto, wystawianie nierzetelnych faktur nie przynosi żadnych korzyści sprawcom, a w konsekwencji strat po stronie fiskusa. Służy ono kolejnym zachowaniom, najczęściej wyłudzeniu zwrotu podatku VAT. Nie budzi wątpliwości, że społeczna szkodliwość fałszerstwa faktury jest znacznie niższa od dokonanego za jej pomocą wyłudzenia majątkowego. Tymczasem nowelizacja nie

³⁵ Por. A. Krukowski, [w:] *System prawa karnego. Tom IV*, I. Andrejew, L. Kubicki, J. Waszczyński (red.), Ossolineum 1989, s. 517-519.

³⁶ Sygn. P 43/06, LEX 2017.

³⁷ K. Wojtyczek, *Zasada proporcjonalności jako granica prawa karania*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1999, z. 2, s. 34.

³⁸ Zob. *Informacja o wynikach kontroli przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli*, dostępna pod adresem: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-kontroli-zwalczenia-oszustw-podatkowych.html>, dostęp: 20.09.2017 r.

objęła przepisów dotyczących wyłudzeń i uszczupień podatku, stąd obecnie konieczna jest gradacja karalności poszczególnych zachowań. Słusznym wydaje się obwarowanie surowszą karą wyłudzeń – realnych szkód w mieniu niż ich potencjalną groźbę, związaną z wystawieniem nierzetelnej faktury. Aktualnie organizatorom i rzeczywistym beneficjentom oszustw podatkowych grozi co najwyżej kara 10 lat pozbawienia wolności (art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k.). Natomiast zwykłemu podatnikowi, który raz, nawet wobec tylko jednej faktury, dopuścił się czynu z art. 277a k.k. – nawet kara 25 lat pozbawienia wolności. Z całą pewnością łatwiej jest wykazać niezgodność kwoty wskazanej na fakturze ze stanem faktycznym niż oszustwo, co – przy obecnym zagrożeniu karą za poszczególne przestępstwa – być może będzie skłaniało organy ścigania do pewnej opieszałości. Jakkolwiek cel, jaki ustawodawca sobie postawił jest słuszny, to nie zmienia to negatywnej oceny nowych przepisów. Budzą one wątpliwości z punktu widzenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności, są wadliwie skonstruowane i niosą za sobą ryzyko niesprawiedliwych rozstrzygnięć.

Bibliografia

Artykuły w czasopismach, monografie, opracowania zbiorowe i komentarze

- Andrejew I., Kubicki L., Waszczyński J. (red.) *System prawa karnego. Tom IV*, Ossolineum 1989.
- Duży J., *Falszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług*, „Palestra” 2009, z. 11-12.
- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013.
- Eichstaedt K., *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7-8.
- Flisak D. (red.), *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, LEX 2015.
- Giezek J. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, wyd. II, WKP 2012.
- Giezek J. (red.) *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Górniok O., *Glosa do postanowienia SN z 1 marca 2004 r. V KK 248/2003*, OSP 2004/12, poz. 161.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2006.
- Kardas P., *„Idealny zbieg przestępstw” jako problem teoretyczny, dogmatyczny i kryminalnopolityczny*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2014, z.3.
- Kardas P., *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2.
- Kardas P., *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Lewczyk P., *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 6;
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Skorupka J. (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, 2. wydanie, Warszawa 2016.
- Stolarczyk I., *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9.
- Wojtczyk K., *Zasada proporcjonalności jako granica prawa karania*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1999, z. 2.
- Wróbel W., Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom II. Część II. Komentarz do art. 53-116*, wyd. V, WK 2016.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002.
- Inne źródła**
- Informacja o wynikach kontroli przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli*, dostępna pod adresem: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-kontroli-zwalczania-oszustw-podatkowych.html>, dostęp: 20.09.2017 r.
- Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, wyd. Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 1999, z. 25.

KATARZYNA PIĄTKOWSKA

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Sejm VIII Kadencji, druk sejmowy nr 888, dostępny pod adresem: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888>, dostęp: 20.09.2017 r.

Orzecznictwo

wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, LEX 2017.

uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75.

uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 77.

uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, LEX 2017.

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1996 r., V KKN 79/96, LEX 2017.

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08, LEX 2017.

wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011r., II AKa 476/10, LEX 2017.

wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 5 kwietnia 2013 r., II AKa 41/13, LEX 2017).

wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 16 stycznia 2014 r., II AKa 195/13, LEX 2017.