

Rozdział I. Kryminalizacja fałszerstw fakturowych

1. Nowe przepisy „prawa karnego fakturowego”. Nietrudno dostrzec, że niedawno wprowadzone przepisy „prawa karnego fakturowego”¹ obejmują głównie takie zachowania, które były już kryminalizowane przez przepisy dotychczas (i nadal) obowiązujące. Jak więc można sądzić, ustawodawca uznał dotychczasową kryminalizację za niewystarczającą. Nasuwa się więc pytanie, co legło u podstaw wyodrębnienia tych typów kwalifikowanych² i umieszczenia ich w sferze powszechnego, nie zaś skarbowego prawa karnego.

2. Liczba dotychczasowych skazań. Z publikowanych na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości³ statystyk wynika, że w 2015 r. za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 KKS⁴ skazano 150 osób, w tym na warunkowo zawieszoną karę pobawienia wolności – 2, na karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia zaś – 1 osobę. Dla 2016 r. analogiczne liczby to odpowiednio: 228, 7 i 2⁵. Jak więc widać, liczba skazań żadną miarą nie nadawałaby się na samodzielne uzasadnienie nowej kryminalizacji w KK. Nie przekreślało to oczywiście hipotetycznej zasadności takiego kroku w oczekiwaniu na narastanie pewnych zjawisk, próżno jednak szukać rozważenia tej kwestii w uzasadnieniu projektu.

3. Uzasadnienie projektu. Rzeczywiście jednak nie jest to racjonalizacja jedyna. W uzasadnieniu projektu⁶ wykazywano, że – w ocenie autorów projektu – skala zjawi-

¹ Wprowadzone ustawą z 10.2.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 244).

² Za typy kwalifikowane uważa je m.in. A. Liszewska, Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny, s. 17.

³ Zob. www.ms.gov.pl, dostęp: 12.10.2018 r.

⁴ W dołączonej do projektu ustawy Ocenie skutków regulacji podano dane dla wszystkich skazań z wszystkich paragrafów art. 62 KKS, a więc także za wykroczenie skarbowe niewydania paragonu lub nieprzechowywania faktury. Czyni to owe dane całkowicie nieprzydatnymi do wykazania kryminalnopolitycznej zasadności oraz konstytucyjnej proporcjonalności proponowanej wówczas zmiany. Co gorsza, daje asumpt do formułowania daleko idących przypuszczeń co do intencji kogoś, kto stosuje taki zabieg.

⁵ Błędne byłoby przekonanie, iż te dane oddają ogólną liczbę skazań za nadużycia polegające m.in. na wystawianiu nierzetelnych faktur (w statystykach pod uwagę bierze się kwalifikację główną). Pośrednio potwierdzają one jednak konieczność rzetelnego uzasadnienia propozycji tworzenia nowych typów typu fałszu materialnego i intelektualnego w prawie karnym powszechnym, tym bardziej że typy te zagrożone są karami bez porównania surowszymi niż te przewidziane w KKS.

⁶ Druk sejmowy Nr 888, Sejm RP VIII kadencji.

ska wyłudzeń podatku VAT zagraża stabilności budżetu państwa, wcześniej zaś obowiązujący stan prawny i praktyka organów wymiaru sprawiedliwości na gruncie stosowania przepisów KKS miałyby być – tak utrzymują projektodawcy – daleko niewystarczające. Stąd też miano się zdecydować na objęcie penalizacją już czynów znajdujących się niejako „na przedpolu” przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkowi podatkowemu⁷. To, co się bowiem rzuca w oczy w nowym art. 270a KK, to uzależnienie odpowiedzialności karnej już od samego podrobienia lub przerobienia faktury (względnie posłużenia się tak podrobioną lub przerobioną fakturą) – niezależnie od (późniejszego, potencjalnego) uszczuplenia należności publicznoprawnej o charakterze podatkowym. Analogiczna sytuacja zachodzi w wypadku nowego przestępstwa określonego w art. 271a KK. Z zakresu dotychczasowego art. 271 KK zostały wyodrębnione przypadki będące poświadczeniem nieprawdy co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym polegające zarazem na wystawianiu faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, zostały też wyodrębnione przypadki używania takiej faktury lub faktur. Tak więc chodzi tutaj o działania podejmowane nie dla samego fałszu intelektualnego, lecz będące w istocie stwarzaniem sobie warunków do późniejszego posłużenia się tymi poświadczającymi nieprawdę fakturami.

4. Kryterium „znacznej wartości”. Konsekwencją umieszczenia tego typu w KK jest sięgnięcie po kryterium „znacznej wartości”, które w słowniczku ustawowym KK (art. 115 § 5) jest określone jako wartość przekraczająca w czasie czynu 200 000 zł. Próg ten jest więc określony kwotowo, inaczej niż w KKS, gdzie ustawodawca posługuje się wielokrotnościami kwoty bazowej, jaką w KKS jest wysokość minimalnego wynagrodzenia.

5. Nowo wprowadzone typy kwalifikowane i uprzywilejowane przestępstw. Oba nowo wprowadzone przepisy zawierają w § 2 typy kwalifikowane przewidujące karę pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 3 lata, jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu. Z racji dolnej granicy zagrożenia w obu tych przypadkach mamy do czynienia z nowo wprowadzonymi do KK zbrodniami.

Typy uprzywilejowane znajdują się z kolei w § 3 obu tych nowych przepisów. Jeżeli zachodzi wypadek mniejszej wagi, przewidziana jest kara grzywny, kara ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2 (art. 270a § 3 KK) oraz kara pozbawienia

⁷ Zob. A. Herzog, w: R.A. Stefański (red.), Kodeks karny, kom. do art. 270a Nb 1.

wolności do lat 3 (art. 271a § 3 KK). W odróżnieniu od KKS, KK w „słowniczku ustawowym” nie przybliżył pojęcia „mniejszej wagi”, aktualność zachowują więc w tej mierze ustalenia poczynione na gruncie innych przypadków posłużenia się w KK tą klauzulą⁸. Jak wskazuje *S. Kowalski*⁹, wypadek mniejszej wagi zachodzi z reguły w razie sfalszowania faktury, wystawienia faktury poświadczającej nieprawdę lub ich użycia, jeżeli okazuje się, że ostatecznie nie miały one znaczenia w obrocie prawnym lub miały niewielkie znaczenie. W szczególności miałyby tu – w ocenie tego autora – chodzić o takie faktury, które nie zostały ujęte w księgach podatkowych i nie stanowiły podstawy rozliczeń z budżetem państwa.

6. Charakter nowo wprowadzonych typów przestępstw. Oba nowo wprowadzone typy są z pewnością przestępstwami umyślnymi, gdyż jednym z warunków przypisania odpowiedzialności jest działanie sprawcy z zamiarem bezpośrednim lub co najmniej ewentualnym¹⁰. Co ciekawe, nie mają charakteru indywidualnego, lecz powszechny, a więc ich sprawcą może być każda osoba, niekoniecznie podatnik podatku od towarów i usług.

W razie skazania za przestępstwo określone w art. 270a § 1 lub 2, art. 271a § 1 lub 2 albo art. 277a § 1, grzywnę orzeczoną obok kary pozbawienia wolności można bowiem – w myśl tego przepisu – wymierzyć w podwyższonej wysokości do 3000 stawek dziennych, podobnie jak to jest w wypadku kilku przestępstw z rozdziału XXXVI KK (nowy art. 277b KK). Widać tu wyraźnie zamysł radykalnego obostrzenia odpowiedzialności. Należy tutaj też przypomnieć, że zgodnie z art. 33 § 2 KK, sąd może wymierzyć grzywnę również obok kary pozbawienia wolności wymienionej w art. 32 pkt 3, jeżeli sprawca dopuścił się czynu w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub gdy korzyść majątkową osiągnął.

7. Regulacja przepisu art. 277a KK. Jak się zdaje, kluczowe znaczenie ma jednak nowo wprowadzony art. 277a KK, stanowiący typ kwalifikowany drugiego stopnia dla przestępstw określonych w art. 270a § 1 i art. 271a § 1 KK, pozwalający w wypadku skazania na podstawie tych przepisów wymierzyć karę pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5, a nawet karę 25 lat pozbawienia wolności. Jest to możliwe, gdy sprawca dopuścił 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.

⁸ *M. Żelechowski*, w: *M. Królikowski, R. Zawlocki* (red.), Kodeks karny. Część szczególna, t. II, kom. do art. 271a Nb 14.

⁹ Fałsz materialny i intelektualny faktury na tle lutowej nowelizacji Kodeksu karnego, MoPod 2017, Nr 8, s. 11.

¹⁰ *A. Liszewska*, Odpowiedzialność karna, s. 19. Inaczej, moim zdaniem nietrafnie, *A. Herzog*, w: *R.A. Stefański* (red.), Kodeks karny, kom. do art. 271a Nb 17.

Wbrew pozorom takie rozciągnięcie kryminalizacji określonych zachowań już na etap czynności w istocie rzeczy przygotowawczych nie stanowi jednak poszerzenia pola kryminalizacji¹¹. Jak już była o tym mowa, zachowania te wcześniej mieściły się przecież zasadniczo w typach podstawowych już uprzednio istniejących w art. 270 i 271 KK, jeśli zaś nie były odrębnie ścigane w zakresie pożądanym przez projektodawców, to brało się to zapewne z prawidłowego zastosowania odpowiednich reguł kolizyjnych. Gdy już uświadomimy sobie tę okoliczność, jasny staje się rzeczywisty powód wyodrębnienia tych typów – zdecydowane podniesienie sankcji, przy równoczesnym zagwarantowaniu karalności już na etapie czynności w istocie rzeczy przygotowawczych. Zagrożenie karą przewidziane w art. 270a § 1 KK zostało określone jako kara pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat, a więc o jeden poziom wyżej w gradacji zagrożeń występujących w części szczególnej KK w porównaniu do art. 270 § 1 KK. Podobnie jest w art. 271a § 1 i art. 271 § 1 KK. Najwyraźniej różnicę tę widać, gdy porówna się sankcję przewidzianą w art. 273 KK („zwykle” użycie dokumentu poświadczającego nieprawdę, gdzie przewidziane jest zagrożenie karą pozbawienia wolności do 2 lat) z sankcją przewidzianą w art. 271a KK.

8. Surowość sankcji. Tak więc nasuwa się tu spostrzeżenie, że to nie kwestie dogmatyczne zadecydowały o stypizowaniu tych zachowań w taki, a nie inny sposób, lecz przekonanie projektodawców o potrzebie wprowadzenia szczególnie surowych sankcji karnych.

9. Struktura typizacji przestępstw skarbowych. Odchodząc na chwilę od tego wątku rozważań, zauważmy, że tym, co bardzo wyraźnie upodabnia nowe typy przestępstw fakturowych w KK do przestępstw skarbowych, jest charakterystyczna, niejako „wielowarstwowa” ich struktura. Identycznie jak w wypadku zatajenia przedmiotu opodatkowania (art. 54 KKS) czy oszustwa podatkowego (art. 56 KKS), można wyodrębnić aż pięć takich „warstw”. Są to:

- 1) typ uprzywilejowany znamieniem „wypadku mniejszej wagi”;
- 2) typ podstawowy;
- 3) typ kwalifikowany znamienno „kwotą należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości”, a także „uczynieniem sobie z popełnienia przestępstwa stałego źródła dochodu”;
- 4) typ superkwalifikowany, znamienno „kwotą należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości”;
- 5) w końcu jeszcze typu uprzywilejowany od tegoż typu kwalifikowanego.

10. Ominięcie górnych granic kary z części ogólnej KKS. Porównanie sposobu kształtowania typów uprzywilejowanych i kwalifikowanych w wypadku nowych prze-

¹¹ A. Światłowski, Fałszerstwo fakturowe jako przykład kryminalizacji zbędnej, w: H.E. Kubiak, M.J. Lubelski (red.), W poszukiwaniu prawdy. Rozważania o prawie, historii i sprawiedliwości, s. 718.

stępstw fakturowych oraz dotychczas istniejących w KKS nie pozostawia więc wątpliwości, co było rzeczywistym powodem umieszczenia tych nowych kryminalizacji nie w KKS, lecz w KK. Była to potrzeba ominięcia górnych granic kary pozbawienia wolności w prawie karnym skarbowym wyznaczonych przepisami KKS – zasadniczo 5 lat, wyjątkowo 10 w wypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary i 15 w wypadku kary łącznej.

11. Wadliwość surowszej karalności. Należy też zauważyć, iż ewentualne umieszczenie tych nowych typów w KKS (zapewne przy równoczesnym uczynieniu wyłomu w dotychczasowych regułach limitujących sankcje wykorzystywane w tej gałęzi prawa karnego) prowadziłoby do sytuacji, w której sprawca, który poprzestał na wystawieniu nierzetelnej faktury (a więc nie wyszedł poza czynności w swej istocie przygotowawcze), byłby karany znacznie surowiej niż ten, który do końca doprowadził swój plan oszustwa podatkowego, do którego realizacji potrzebne były mu owe faktury. Pomijając już samą oczywistą wadliwość surowszego karania za czynności przygotowawcze (widoczną przecież wyraźnie i teraz), byłaby to rzeczywiście niespójność systemowa.

12. Zbędność dodatkowych przepisów. Spojrzenie na nowo wprowadzone przepisy przez pryzmat zbiegu idealnego przepisów KK i KKS pozwala zauważyć, że przyjęcie koncepcji prymatu art. 8 § 1 KKS nad regułami wyłączenia wielości ocen sprawia, iż zniknęło niebezpieczeństwo kwalifikowania zachowań związanych z wyłudzeniami podatku od towarów i usług wyłącznie przy pomocy przepisów KKS. Jeśli by więc nowe przepisy miały pełnić funkcję zabezpieczenia przed taką sytuacją (rzeczywiście mogącą być niepożądaną w przypadku wyłudzeń VAT – z racji ich wcześniej wspomnianej specyfiki), to byłby to bezpiecznik raczej zbędny. Gdyby zaś takie zabezpieczenie rzeczywiście było potrzebne – wystarczyłoby podniesienie sankcji w niektórych przepisach KKS, co zresztą przecież już nastąpiło.

13. Specyfika wyłudzeń VAT i karalności tego przestępstwa. Nowo wprowadzone przepisy objęły stany faktyczne dotychczas obejmowane zakresem art. 62 § 2 KKS (też zresztą ostatnio znowelizowanego¹² – przez wyraźne podniesienie sankcji). Jest to element obserwowanego na przestrzeni lat zjawiska „przesuwania się” środków prawnokarnej ochrony przed wyłudzeniami podatku od towarów i usług ze sfery prawa karnego skarbowego do sfery prawa karnego. Trzeba przyznać, że specyfika wyłudzeń VAT w znacznie większym stopniu odpowiada specyfice „zwykłych” wyłudzeń niż uszczupleniu innych należności publicznoprawnych – są to wyłudzenia dokonywane z wykorzystaniem mechanizmów podatkowych (tu konkretnie podatku od towarów i usług), nie zaś typowe nadużycia podatkowe¹³. Co do zasady więc posługiwanie się instrumentami

¹² Ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r. poz. 2024.

¹³ Wskazuje na to m.in. K. Radzikowski, Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych, PPod 2017, Nr 3, s. 35.

prawa karnego powszechnego nie jest kryminalnopolitycznie nieuzasadnione. Tu jednak trzeba zwrócić uwagę na fakt, że za dopuszczenie się typu kwalifikowanego fałszerstwa fakturowego przewidziana jest drakońska kara. Mamy tu do czynienia nie tylko ze zbrodnią, ale ze zbrodnią o dolnej granicy zagrożenia podniesioną w typie superkwalifikowanym aż na 5 lat. Obok terminowej kary pozbawienia wolności, która może być wymierzona do 15 lat (art. 37 KK), przewidziana jest nawet kara o charakterze wyjątkowym, jaką jest 25 lat pozbawienia wolności, w praktyce orzekana przecież tylko w szczególnie drastycznych sprawach o zabójstwa.

14. Naruszenie spójności systemu sankcji prawnych. Jak trafnie wskazuje *S. Kowalski*¹⁴, Krajowa Rada Sądownictwa w opinii z 16.9.2016 r., podtrzymanej w całości opinią z 13.10.2016 r. w przedmiocie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Nr WO 020-125/16, druk sejmowy Nr 888)¹⁵ podkreśliła, że trudno zaakceptować granice ustawowego zagrożenia karą przewidziane za kwalifikowane typy przestępstw fałszu materialnego i fałszu intelektualnego faktury oraz utworzenie wypadków mniejszej wagi od typów kwalifikowanych (zbrodni) tychże przestępstw z nieproporcjonalnie mniejszymi ustawowymi granicami kary przewidzianymi za przestępstwa stanowiące wypadki mniejszej wagi. Ustawowe zagrożenie karą za przestępstwa z art. 270a § 2 oraz z art. 271a § 2 KK, chroniące wszakże autentyczność i wiarygodność dokumentów (faktur), jest wyższe niż przewidziane za przestępstwo dokonania umyślnego, ciężkiego uszczerbku na zdrowiu (art. 156 § 1 KK), seksualnego wykorzystania dziecka (art. 200 § 1 KK) czy znęcania połączonego z targnięciem się pokrzywdzonego na własne życie (art. 207 § 3 KK), a takie samo jak w przypadku przestępstwa pozbawienia wolności połączonego ze szczególnym udręceniem (art. 189 § 3 KK), handlu ludźmi (art. 189a § 1 KK) lub kwalifikowanego zgwałcenia (art. 197 § 3 KK). Natomiast ustawowe zagrożenie karą za zbrodnię określoną w art. 277a § 1 KK jest wyższe niż przewidziane za zbrodnię zgwałcenia ze szczególnym okrucieństwem (art. 197 § 4 KK), równe zaś zbrodni fałszowania pieniędzy, znaków pieniężnych lub dokumentów uprawniających do otrzymania sumy pieniężnej (art. 310 § 1 KK). Z tych powodów ustawowe zagrożenie karą przewidziane za kwalifikowane typy przestępstw fałszu materialnego i fałszu intelektualnego faktury narusza spójność systemu sankcji karnych, przewidując surowszą reakcję karnoprawną w przypadku przestępstw godzących w autentyczność i wiarygodność dokumentu niż w przypadku takich dóbr jak zdrowie, wolność osobista lub wolność seksualna.

15. Zamysł ustawodawcy. Pomysł ustawienia zagrożenia karą na tak wysokim poziomie wymagał więc wyodrębnienia nowych typów do KK. I tu jednak zagrożenie musi być ocenione jako niezmiernie surowe. Jaka więc była tu rzeczywista motywacja?

¹⁴ *S. Kowalski*, Fałsz materialny i intelektualny, s. 12.

¹⁵ Zob. <http://www.krs.pl/pl/dzialalnosc/opinie-i-stanowiska/f,182,opinie-i-stanowiska-2016-r/614,-10-13-pazdziernika-2016-roku>, dostęp: 12.11.2018 r.

Banalny charakter miałyby spostrzeżenie, iż w ocenie projektodawców (a w ślad za nimi – ustawodawcy) fałszerstwo – zarówno materialne, jak i intelektualne – dotyczące faktury VAT cechuje się widocznie typowo wyższym stopniem społecznej szkodliwości (ujmowanej abstrakcyjnie) niż fałszerstwo wszelkich innych dokumentów, zapewne porównywalnym z fałszowaniem znaków pieniężnych i papierów wartościowych. Próżno jednak szukać uzasadnienia tego przekonania w uzasadnieniu projektu, choć to przecież wymaganie najzupełniej oczywiste w przypadku tak drastycznego zaostrzenia sankcji karnych. Tylko na prawach dygresji trzeba tu zauważyć, jak bardzo wyraźnie w ostatnim czasie postąpił proces – obserwowany przecież i dawniej – utraty przez projekty ustawodawcze roli perswazyjnej oraz sprawozdawczej. Wraz z pozbawieniem parlamentu jego znaczenia jako miejsca, gdzie tworzy się prawo, zanikła potrzeba przekonywania do swoich projektów i wskazywania argumentów przemawiających – w ocenie projektodawców – za przyjęciem określonych rozwiązań.

16. Wadliwość sposobu określenia zagrożenia karą. Jeśli chodzi o sposób określenia zagrożenia karą, to jest on wadliwy także z innego powodu. W typie uprzywilejowanym typu kwalifikowanego(!), jaki znajdujemy w nowym art. 277a § 2 KK – w wypadku mniejszej wagi – sprawca czynu określonego w § 1 podlega karze pozbawienia wolności do lat 5. Tym samym dolna granica ustawowego wymiaru kary w § 1 jest równocześnie górną granicą kary w typie uprzywilejowanym. Zarazem taki sposób określenia tej kary, na jaki ustawodawca zdecydował się w § 2, oznacza, że wypadek mniejszej wagi jest tutaj zagrożony karą od dolnej granicy tej kary wynikającej z ogólnej reguły art. 37 KK, wchodzącej w grę zawsze, gdy w przepisie części szczególnej nie została ona określona inaczej. Niezależnie więc od konsekwentnie negatywnej oceny tak niebywale wysokich granic zagrożenia, na jakie zdecydował się (niestety bez dostatecznego uzasadnienia) ustawodawca w omawianych przepisach, nie sposób akceptować rozpiętości kar za dane zachowanie wypełniającej całe dostępne *continuum* od 5 dni do 15 lat i jeszcze dodatkowo 25 lat pozbawienia wolności.

17. Kolejna wadliwość regulacji. Wadliwość nowej regulacji polega także i na sposobie, w jaki kryminalizacją objęto jako przestępstwa *sui generis* zachowania pojawiające się „na przedpolu” czynów stanowiących przestępstwa skarbowe. Zachowania te są na drodze przestępstwa typowo czynnościami o charakterze przygotowawczym, podejmowanymi przez sprawców w celu stworzenia sobie (względnie innym osobom) warunków do popełnienia „głównego” przestępstwa. Zasadnie są więc te zachowania postrzegane jako posiadające mniejszy ładunek społecznej szkodliwości niż „zasadnicze” przestępstwo (odpowiednio: przestępstwo skarbowe), któremu są podporządkowane. Dlatego też zazwyczaj zagrożenie karą jest wówczas odpowiednio niższe (jeśli w ogóle występuje). Co więcej, ujmując rzecz kolokwialnie, w wypadku dokonania przestępstwa „głównego” pomija się te przestępstwa popełnione „po drodze” – właśnie dlatego, że ich popełnienie było w istocie w całości podporządkowane przestępstwu „głównemu”. Uwzględniając treść art. 8 § 1 KKS i jego obecnie przyjmowane w orzecznictwie

rozumienie, takie pominięcie nie jest oczywiście możliwe, jeśli wspomniane czynności (w istocie przygotowawcze) do danego przestępstwa skarbowego są stypizowane jako przestępstwo *sui generis* poza prawem karnym skarbowym. Jednak dopóki zostaje zachowana proporcjonalność grożących sankcji, dopóty taka sytuacja daje się uzasadnić kryminalnopolitycznie i nie budzi zasadniczych zastrzeżeń. Niestety, nie sposób uznać za prawidłową sytuację, gdy przestępstwo „główne” jest zagrożone w przepisach KKS stosunkowo niewielką karą pozbawienia wolności¹⁶ (i tak zresztą bardzo rzadko stosowaną), czynności zaś, które dopiero stwarzają warunki do tego przestępstwa, są zagrożone karą surowszą, w typie kwalifikowanym zaś stanowią wręcz zbrodnię, i to o dodatkowo podniesionej dolnej granicy zagrożenia karą pozbawienia wolności.

18. Wyniki badań ankietowych. Opublikowane przez *M. Koldys* wyniki badań ankietowych przeprowadzonych m.in. wśród prokuratorów, a dotyczących opinii praktyków o zwalczaniu przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług¹⁷, pozwalają na poczynienie interesujących spostrzeżeń. Jak zauważa autorka, z jednostek prokuratury otrzymano łącznie 1228 wypełnionych kwestionariuszy badawczych, co oznaczało zwrotność na poziomie 62,02%. Jedno z zadanych pytań brzmiało: „Jakie są według Pani/Pana przyczyny wzrostu szeroko pojętej przestępczości związanej z wyłudzeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?”. Z prezentacji uzyskanych przez *M. Koldys* rezultatów wynika, że respondenci mieli do wyboru następujące odpowiedzi:

- 1) zbyt łagodne kary dla sprawców tego rodzaju przestępstw,
- 2) zbyt mała ilość pracowników/funkcjonariuszy organów ścigania zaangażowanych w wykrywanie tego rodzaju przestępstw,
- 3) możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw,
- 4) trudny i skomplikowany charakter spraw związanych z przestępczością finansowo-podatkową, skutkiem czego sprawcy tego rodzaju przestępstw czują się bezkarni,
- 5) niedostosowane do obowiązujących realiów przepisy umożliwiające nadużycia w tym zakresie.

Ze sposobu prezentacji wyników (udzielone odpowiedzi sumujące się do 100%) można by sądzić, że każdy z respondentów miał wskazać jedną odpowiedź, byłoby to jednak wrażenie błędne, skoro wszystkie odpowiedzi sumują się do 2375 (w tym 1938 w wypadku prokuratorów szczebla okręgowego, gdy tymczasem – jak podaje autorka – napłynęły 1102 ankiety od prokuratorów tego szczebla), widać więc, że można było wskazać więcej niż jedną odpowiedź. Daje jednak do myślenia, że aż 10,3% responden-

¹⁶ Jeśli przestępstwo skarbowe nie wyjdzie poza stadium usiłowania, to – zgodnie z art. 21 § 2 KKS – górna granica zagrożenia karą jest obniżona o 1/3.

¹⁷ *M. Koldys*, Zwalczanie przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT w opinii prokuratorów, Prok. i Pr. 2018, Nr 1, s. 42–56, tabela 2.

tów przyczyny wzrostu tego rodzaju przestępczości upatruje w rzekomo zbyt łagodnych karach; jeszcze bardziej jednak zastanawia, że w wypadku prokuratorów z Wydziałów Zamiejscowych Prokuratury Krajowej było to aż 24,7% (23 z 93).

Z tymi wynikami korespondują te zaprezentowane przez *M. Koldys* odpowiedzi na pytanie: „Jakie zmiany prawne zdaniem Pani/Pana zwiększą skuteczność wykrywcą przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?”. Tu respondenci mieli do wyboru następujące odpowiedzi:

- 1) zaostrzenie kar dla sprawców tego rodzaju przestępstw,
- 2) dalsze zmiany w przepisach szczególnych na wzór tzw. pakietu paliwowego czy odwróconego VAT-u,
- 3) wprowadzona w art. 277c i 277d KK klauzula bezkarności w odniesieniu do czynów związanych z wystawianiem faktur poświadczających nieprawdę,
- 4) możliwość blokowania rachunków bankowych przez służby/organy ścigania,
- 5) obecne regulacje są wystarczające i nie wymagają zmian.

Trudno za niespodziankę uznać, że w zaostrzeniu kar (zapewne tym, które już nastąpiło) nadzieję pokłada 16% respondentów, przy czym w wypadku prokuratorów Wydziałów Zamiejscowych PK odsetek ten osiąga aż 32,4%. Co ciekawe, w wypadku tychże prokuratorów najwyższego szczebla organizacyjnego jest to odsetek dokładnie równy odsetkowi odpowiedzi „dalsze zmiany w przepisach szczególnych na wzór tzw. pakietu paliwowego czy odwróconego VAT-u”, gdy tymczasem na poziomie prokuratorów prokuratur okręgowych jest to 14,9% wobec 40,4% respondentów wybierających tę drugą odpowiedź¹⁸. Trudno więc oprzeć się refleksji, że prokuratorzy szczebla okręgowego mają chyba rozsądniejszy ogląd sytuacji niż ich koledzy, którzy znaleźli się w jednostkach mających zajmować się najpoważniejszymi oszustwami podatkowymi.

Penalizacja tych zachowań w KK zamiast w KKS ma też i takie konsekwencje, że pozbawia sprawcę możliwości, jakie dają instytucje prawa karnego skarbowego, przede wszystkim czynny żal z art. 16 KKS, korekta deklaracji z art. 16a KKS oraz – tu jednak w ograniczonym zakresie – dobrowolne poddanie się odpowiedzialności z art. 17 KKS¹⁹. Uzasadnienie projektu zdaje się – co najmniej pośrednio – wskazywać, że jest to zabieg celowy i świadomy, podyktowany przekonaniem, że chodzi o poważne zachowania podejmowane zazwyczaj w ramach zorganizowanych grup przestępczych, a więc iż wystarczające miałyby być możliwości łagodzenia własnej odpowiedzialności zawarte w nowo wprowadzanych przepisach. Czynnego żalu dotyczą bowiem dwa ostatnie przepisy spośród wprowadzonych nowelizacją z 10.2.2017 r. do części szczególnej KK – wysoce kazuistyczne art. 277c i 277d KK. Przewidują one:

¹⁸ *M. Koldys*, Zwalczanie przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT, tabela 5.

¹⁹ *A. Światłowski*, Fałszerstwo fakturowe, w: *H.E. Kubiak, M.J. Lubelski* (red.), W poszukiwaniu prawdy, s. 726.

- 1) obligatoryjne nadzwyczajne złagodzenie kary na wniosek prokuratora, jeśli sprawca zawiadomił o przestępstwie określonym w art. 270a § 1 lub 2 lub art. 271a § 1 lub 2 zanim organ powołany do ścigania przestępstw dowiedział się o tym przestępstwie, ponadto ujawnił wszystkie istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców, zanim organ ten o nich się dowiedział (art. 277c § 1);
- 2) fakultatywne odstępianie od wymiaru kary na wniosek prokuratora, jeżeli sprawca przestępstwa określonego w art. 270a § 1, 2 lub 3, art. 271a § 1, 2 lub 3 lub art. 277a § 2 – oprócz spełnienia warunków określonych w § 1 – zwrócił także korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części (art. 277c § 2);
- 3) fakultatywne nadzwyczajne złagodzenie kary, jeżeli sprawca przestępstwa określonego w art. 277a § 1 – oprócz spełnienia warunków określonych w § 1 – zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części (art. 277c § 3). Przepisy art. 277c § 1 i 3 stosuje się odpowiednio do sprawcy, który po wszczęciu postępowania ujawnił wobec organu powołanego do ścigania przestępstw wszystkie jemu znane, a nieznanne dotychczas temu organowi istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców (art. 277d).

19. Podobieństwo klauzul czynnego żalu. Identycznie, jak przy czynnym żalu, w KKS przepis nie wymaga dobrowolności działania sprawcy. Jest to sytuacja odmienna od istniejącej w wypadku klauzul czynnego żalu przy przestępstwach gospodarczych w KK (zob. art. 296 § 5, art. 297 § 3, art. 298 § 2, art. 299 § 8 oraz art. 307 § 1 i 2 KK). Zdaje się to pośrednio potwierdzać karnoskarbowy w istocie charakter nowych typów przestępstw, umieszczonych jednak w KK z racji zupełnie nieprzystającej do prawa karnego skarbowego sankcji. Zarazem trzeba jednak zauważyć podobieństwo tych klauzul czynnego żalu z art. 277c i 277d KK do instytucji „małego świadka koronnego” (zob. art. 60 § 3 i 4 KK), gdzie również brak wymogu dobrowolności i jest to silnie uzasadnione względami kryminalnopolitycznymi. Podobieństwo to zresztą każe zadać pytanie o sensowność wprowadzenia tych dwóch nowych przepisów, dotyczących sytuacji i tak już przecież co do zasady objętych obowiązującym art. 60 § 3 i 4 KK.

20. Ocena z perspektywy polityki prawa karnego. Lektura dość skromnego uzasadnienia oraz analiza nowo wprowadzonych do KK typów „fakturowych” pozwala na formułowanie pewnych ocen z zakresu polityki prawa. Biorąc pod uwagę znaczną rangę wprowadzonych zmian, samo uzasadnienie musi być ocenione jako zdawkowe i ogólne. Swojego twierdzenia, że nowe przepisy są jakoby konieczne dla przeciwstawienia się skali i dynamice wzrostów wyludzeń podatku od towarów i usług zagrażającym

stabilności budżetu państwa, a w konsekwencji wręcz bezpieczeństwu wewnętrznemu i fundamentom funkcjonowania państwa (!), co miałyby sytuować te przestępstwa w jednym rzędzie z najpoważniejszymi przestępstwami przeciwko RP (!), autorzy uzasadnienia nie ilustrują adekwatnymi danymi empirycznymi²⁰. Należy więc uznać, że nie wykazano dostatecznie konieczności projektowanego zaostrzenia oraz zlekceważono wymóg uwzględnienia rodzaju chronionego dobra prawnego oraz społecznej szkodliwości kryminalizowanych czynów, zwłaszcza w aspekcie drastycznie naruszonej wewnętrznej spójności aktu normatywnego. Przypisania fałszerstwu dokumentu kary niewiele niższej niż zabójstwu, wyższej zaś niż na przykład zgwałceniu zbiorowemu lub ze szczególnym okrucieństwem albo handlowi ludźmi, nie sposób przecież uznać za prawidłowe.

21. Uzasadnienie zmian z perspektywy zasad konstytucyjnych. Nie ma też rzetelnego uzasadnienia proponowanych zmian z punktu widzenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP)²¹, zarówno w ogólności, jak i jej zasad składowych: proporcjonalności w znaczeniu ścisłym, konieczności i adekwatności²².

22. Podsumowanie. Jak się więc zdaje, celem i sensem nowych kryminalizacji było radykalne zaostrzenie odpowiedzialności karnej i tym samym wzmoczenie represji zachowań prowadzących do zjawiska określanego jako „luka VAT” („VAT gap”). Obserwacja praktyki pozwala zaryzykować przypuszczenie, że zmiany nie miały na razie istotniejszego wpływu na podatkową rzeczywistość. Wspomniana „luka VAT” nie jest zresztą w Polsce – i nigdy nie była – szczególnie duża na tle innych państw członkowskich UE²³, zwłaszcza po zmianach z lat 2011–2015. W istocie więc zmiany te odegrały głównie rolę propagandową.

²⁰ K. Radzikowski, Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego, s. 35.

²¹ O jej znaczeniu dla prawa karnego zob. wyr. TK z 4.9.2007 r., P 43/06, Legalis.

²² Opinia Rady Legislacyjnej z 26.10.2016 r., <https://radalegisacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-26-pazdziernika-2016-r-o-projekcie-ustawy-o-zmianie-ustawy-kodeks-karny-oraz>, dostęp: 12.11.2018 r.

²³ Zob. np.: Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 final report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf, dostęp: 10.12.2018 r.