



DARIUSZ KOŹŁOWSKI

Wykładowca prawa karnego materialnego i formalnego, ekspert prewencji antykorupcyjnej i wykorzystania pozakodeksowych dowodów w postępowaniu karnym

Fakturowi „zbrodniarze”

– kilka uwag o przestępstwach przeciwko wiarygodności faktur

STRESZCZENIE

W niniejszym opracowaniu autor podejmuje problematykę przestępstw przeciwko wiarygodności faktur oraz kar grożących ich sprawcom. Przedstawia wybrane aspekty wprowadzania do obrotu prawnego oszukańczych faktur oraz niektóre ze znamion tych czynów, w odniesieniu do aktualnego orzecznictwa, doktryny i literatury prawniczej. Charakteryzując problem, zwraca uwagę na skalę determinacji państwa w zwalczaniu przestępczości ekonomicznej, coraz bardziej represyjną politykę organów ochrony prawnej w tym obszarze, powodujące wzrost zagrożeń dla uczciwych przedsiębiorców.

SŁOWA KLUCZOWE

Przestępstwo, podrabianie dokumentu, poświadczanie nieprawdy, faktura, kara, dokument.

ABSTRACT

In this study, the author deals with the problem of crimes against the credibility of invoices and penalties that threaten the perpetrators of these crimes. It presents selected aspects of introducing fraudulent invoices into legal transactions and some of the features of these acts, in relation to current jurisprudence, doctrine and legal literature. Characterizing the problem, he draws attention to the scale of the state's determination in combating economic crime, resulting in increased threats to honest entrepreneurs, resulting from the increasingly repressive policy of the legal protection authorities.

KEY WORDS

Crime, counterfeiting of the document, untruth, invoice, punishment, document.

WSTĘP

Tytuł opracowania może sugerować czytelnikowi, że artykuł opisuje procesy karne, głośne przestępstwa i ich sprawców. Nie, to nie jest żaden pitawał, ale próba zwrócenia uwagi na instrumenty prawne, które w ostatnich latach otrzymała administracja publiczna, by skuteczniej walczyć z przestępczością gospodarczą oraz związaną z tym kryminalizację nowych zapisów w kodeksie karnym.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, z 12 lipca 2016 r., uzasadniał zaostrożenie przepisów tym, że 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 rocznie¹.

Z punktu widzenia wysokości kar, jakie przewidziano za niektóre z typów przestępstw przeciwko do-

kumentom, ich sprawcy zostali postawieni na równi ze zbrodniarzami wojennymi (art. 122 kk), handlarzami ludźmi (art. 189a kk), osobami kierującymi grupami terrorystycznymi (art. 258 § 4 kk) czy też fałszerzami pieniędzy (art. 310 kk). Niewątpliwie, świadczy to o determinacji państwa w walce z patologiami w sferze gospodarczej², ale również o nieskuteczności dotychczasowych rozwiązań prawnych i słabości organów ochrony prawnej.

Realizując postulaty rządowe, od 1 marca 2017 r. ustawodawca wprowadził do kodeksu karnego istotne zmiany. Dzięki nim zdefiniowane zostało pojęcie „faktury” jako dokumentu, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221) (art. 115 § 14a kk), a tym samym dokumentu w formie papierowej lub w formie elektronicznej (wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym³), zawierającego dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie⁴. Przestępstwa przeciwko fakturom obejmują więc wszystkie ich rodzaje, bez względu na to, w jakiej formie zostały wystawione.

FAŁSZYWA FAKTURA

Ustawodawca uznał, że każdy, kto w celu użycia za autentyczną podrabia lub przerabia fakturę w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury jako autentycznej używa, podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat ośmiu (art. 270a § 1 kk). Przestępstwo to można określić jako **fałsz materialny faktury**.

PODRABIANIE FAKTUR

Podrobienie faktury polegać może na wielu działaniach wyczerpujących znamiona fałszerstwa. Wymagają one opisu dalece przekraczającego zakres niniejszego opracowania, warto więc zwrócić uwagę na kilka najistotniejszych aspektów, często występujących w praktyce.

1. <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370134/dokument235884.pdf>, s. 6.

2. Zob.: <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1065259,sciganie-przestepcow-wyludzajacych-vat-15-wytycznych-prokuratora-generalnego.html>.

3. Art. 2 pkt 32 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.) – dalej „ustawa VAT”.

4. Art. 2 pkt 31 ustawy VAT.

Podrobienie faktury może polegać na wytworzeniu jej „od podstaw”. Falszeryz może naśladować wzór faktury autentycznej, utworzyć ją według własnego wzoru albo wykorzystać oryginalny druk lub blankiet.

Podrobić można również jeden z elementów dokumentu, na przykład pieczętkę wystawcy, podpis osoby upoważnionej do wystawienia faktury albo ważny pod względem znaczenia prawnego fragment tekstu. Z uwagi na nieostre i trudne do zdefiniowania pojęcie, użyte w art. 270a § 1 kk "okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie, ostrożność nakazuje uznać, że może się pod nim kryć każdy element faktury wskazany w art. 106e i 106f ustawy VAT".

PRZERABIANIE FAKTUR

Przerobienie faktury jest przekształceniem dokumentu już istniejącego. Najczęściej, polega na mechanicznym lub chemicznym usunięciu jednego bądź kilku istniejących fragmentów faktury i zastąpieniu go innymi. Przerobieniem będzie więc zmiana daty wystawienia, kolejnego numeru nadanego w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, imion i nazwisk, nazw podatników i nabywców towarów lub usług oraz ich adresów bądź innych elementów wymaganych przepisami ustawy o VAT.

WPROWADZANIE ZMIAN W AUTENTYCZNYCH FAKTURACH

Nie powinno się uznawać za fałszerstwo materialne przerobienie faktury przez jej rzeczywistego autora. Skoro ustawodawca uznał fakturę za dokument, to – jak trafnie uznał Sąd Najwyższy w wyroku z 5 kwietnia 2016 r. (sygn. akt IV KK 405/15) – (...) *Podrobieniem dokumentu jest jego sporządzenie stwarzające pozory, że dokument*

pochodzi od innej osoby niż ta, która była jego rzeczywistym autorem. Przerobienie dokumentu zachodzi wówczas, gdy osoba nieupoważniona zmieni jego treść na inną od autentycznej. Autentyczność dokumentu (...) wiąże się z prawdziwością pochodzenia jego treści od osoby będącej wystawcą, a nie z treścią wyrażoną przez taki dokument (...). Nie jest więc tym przestępstwem zmiana treści dokumentu przez osobę, która była jego pierwotnym autorem, tj. od której dokument pochodził. Innymi słowy, nie jest przerobieniem dokumentu nadanie mu innej treści przez osobę, od której ten dokument pochodzi.

UŻYCIE OSZUKAŃCZEJ FAKTURY

Odpowiedzialności karnej podlega jednak nie tylko fałszerz, ale każdy, kto sfałszowanej fakturze jako autentycznej używa. Oskarżyciel musi jednak wykazać, że posługujący się fakturą wiedział, iż została ona podrobiona lub przerobiona. Należy zatem zadać sobie pytanie: na czym polega użycie oszukańczej faktury?

Treść przepisu art. 270a kk nie daje podstawy do przyjęcia, że cel użycia faktury dotyczy wyłącznie sprawcy fałszerstwa. Wręcz odwrotnie, wynik analizy językowej tego sformułowania skłania do uznania, że znamię „w celu użycia za autentyczną” wypełnione zostanie także wtedy, gdy sprawca działa z zamiarem, aby inna osoba wprowadziła sfałszowaną fakturę do obrotu prawnego (por. wyrok Sądu Najwyższego z 9 lutego 2004 r., V KK 194/03). Jeden z wybitnych specjalistów prawa podatkowego – Witold Modzelewski uznał, że użycie podrobionej lub przerobionej faktury oznacza zaewidencjonowanie jej w rejestrach, o których mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 14 marca 2014 r., na podstawie których składane są deklaracje podatkowe VAT-7, VAT-7K, VAT-8, VAT-9M i VAT-14⁵.

Kwota należności, którą obejmuje faktura, może nie mieć znaczenia, jeżeli sprawca uczynił sobie źródło dochodu.

5. Zob. <http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/media/interia-pl-23022017.pdf>, s. 1.

6. Art. 115 § 6 kk. Mieniem wielkiej wartości jest mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 1 000 000 złotych

7. Art. 7 § 2 kk. Zbrodnią jest czyn zabroniony zagrożony karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3 albo karą surowszą

8. Postanowienie SN z 13 lutego 2008 r., III KK 369/07, OSNIK i W 2008/6/46

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA WYTWARZANIE I POSŁUGIWANIE SIĘ FAŁSZYWYMI FAKTURAMI

Przestępstwo z art. 270a kk jest przestępstwem umyślnym. Jeżeli sprawca chce popełnić taki czyn (zamiar bezpośredni) albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi (zamiar ewentualny), postępuje świadomie.

Jest to również „przestępstwo kierunkowe” – przeobrażenie lub podrobienie faktury jest karalne jedynie wtedy, gdy sprawca fałszuje fakturę w celu użycia jej, jako autentycznego dokumentu.

OSZUKAŃCZE FAKTURY PRZEKRACZAJĄCE PIĘĆ MLN ZŁ

Ustawodawca uznał, że 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 wartości⁶, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat trzech (art. 270a § 2 kk). W przepisie tym spenalizowano tzw. typ kwalifikowany (zastrzający odpowiedzialność) fałszerstwa faktury lub faktur na kwotę należności ogółem przekraczającą pięć milionów złotych.

O determinacji ustawodawcy w dążeniu do zwalczania przestępczości podatkowej świadczy uznanie tego przestępstwa za zbrodnie⁷.

FAŁSZOWANIE FAKTUR JAKO STAŁE ŹRÓDŁO DOCHODU

Kwota należności, którą obejmuje faktura, może nie mieć znaczenia, jeżeli sprawca uczynił sobie z fałszowania faktur stałe źródło dochodu. Sąd Najwyższy uważa, że Sprawca czyni sobie (...) stałe źródło dochodu wówczas, gdy dopuszcza się przestępstwa wielokrotnie i z pewną regularnością, a takie zachowania stanowią dla niego sposób na uzyskiwanie dochodu, przy czym nie musi to być ani jedyne, ani główne jego źródło⁸.

FAŁSZERSTWO MNIEJSZEJ WAGI

Nowela kk przewidziała również uprzywilejowany typ fałszerstwa faktury, uznając, że w wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat dwóch (art. 270a § 3 kk).

Utrwalony w orzecznictwie pogląd wskazuje, że o uznaniu konkretnego czynu zabronionego za wypadek mniejszej wagi decyduje całościowa ocena jego społecznej szkodliwości jako zmniejszonej do stopnia uzasadniającego wymierzenie kary według skali zagrożenia ustawowego przewidzianego w przepisie wyodrębniającym wypadek mniejszej wagi, w kategorii przestępstw określonego typu⁹. Kwestia uznania przestępstwa za wypadek mniejszej wagi należy do tzw. sądownego (zwanego też sędziowskim) wymiaru kary. Zasady wymiaru kary opisane są w art. 53 kk. Zainteresowanym, autor proponuje zapoznanie się z obszerną literaturą przedmiotu opisującą zagadnienie, w szczególności z pracami wybitnego karnisty K. Buchały¹⁰.

FAKTURA POŚWIADCZAJĄCA NIEPRAWDĘ

Nowela kk spenalizowała również tzw. **fałszerstwo intelektualne faktury**, czyli poświadczenie w niej nieprawdy. Każdy, kto wystawia 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 lub takiej faktury lub faktur używa, podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat ośmiu (art. 271a § 1 kk).

Karalność tego przestępstwa powiązано z ogólną wartością towarów bądź usług, przekraczającą kwotę 200 tys. złotych (art. 115 § 5 kk), a nie z kwotą uszczuplenia należności publicznoprawnej, stanowiącej cel przestępczego działania. Ustawodawca uprościł w ten sposób dowodzenie znamion czynu zabronionego, rezygnując z konieczności ustalania kwoty uszczuplenia należności.

9. Zob. Postanowienie SN z 7 czerwca 2017 r., sygn. akt III K 118/17, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/iii%20kk%20118-17.pdf>.

10. Kazimierz Buchała System sądownego wymiaru kary w nowym kodeksie karnym, Palestra 13/7(139), 15-27, 1969, [http://bazhum.muzhp.pl/media/files/Palestra/Palestra-r1969-t13-n7\(139\)/Palestra-r1969-t13-n7\(139\)-s15-27/Palestra-r1969-t13-n7\(139\)-s15-27.pdf](http://bazhum.muzhp.pl/media/files/Palestra/Palestra-r1969-t13-n7(139)/Palestra-r1969-t13-n7(139)-s15-27/Palestra-r1969-t13-n7(139)-s15-27.pdf).

11. <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370133/12370134/dokument235884.pdf>.

SPRAWCA INTELKTUALNEGO FAŁSZERSTWA FAKTURY

Należy zauważyć, że w art. 271a kk nie określono wprost, iż sprawcą czynu może być jedynie osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, tak jak w przypadku „klasycznego” poświadczenia nieprawdy (art. 271 kk). Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 1 grudnia 2015 r. (sygn. akt I FSK 1227/14) stwierdził, że nieistotne jest kto fizycznie wypełnił fakturę, gdyż odpowiedzialnym za wystawioną fakturę zgodnie z art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jest zawsze podmiot, w imieniu którego została wystawiona. Należy zadać w tym miejscu pytanie: czy realizacja znamion fałszerstwa intelektualnego faktury nastąpi tylko wtedy, gdy poświadczenie nieprawdy będzie miało charakter czynności podjętej w zakresie przysługujących sprawcy uprawnień? Można sobie przecież wyobrazić sytuację, gdy nieuprawniony przez przedsiębiorcę pracownik wystawi fakturę, w której celowo zawrze nieprawdziwe dane, rodzące skutki opisane w art. 271a § 1 kk.

PENALIZOWANIE INTELKTUALNEGO FAŁSZERSTWA FAKTURY

Na podstawie art. 271a kk penalizowane jest świadome podanie w fakturze nieprawdy co do okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub używanie takiej faktury. Jak trafnie wskazał Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z 3 lipca 2013 r. (sygn. akt II AKa 106/13): przestępstwa poświadczenia nieprawdy można dopuścić się jedynie umyślnie, przy czym sprawca musi obejmować swoją świadomością, że poświadcza nieprawdę oraz że poświadczenie to dotyczy okoliczności mających znaczenie prawne. W odniesieniu do tej ostatniej przesłanki – wystarczy godzenie się z taką możliwością, co przy bezpośredniej formie zamiaru poświadczenia nieprawdy prowadzi do konstrukcji zamiaru *quasi* ewentualnego.

IDEALNY ZBIEG CZYNÓW ZABRONIONYCH.

Zgodnie z intencją projektodawców omawianych zmian legislacyjnych, odpowiedzialność na podstawie prawa karnego powszechnego z art. 271a k.k. ma odnosić się

jedynie do faktury lub faktur dotyczących towarów lub usług, których wartość lub łączna wartość jest znaczna albo wielka. W pozostałym zakresie czynów zabronionych o niższej abstrakcyjnej społecznej szkodliwości pozostaje odpowiedzialność na gruncie art. 62 k.k.s. lub art. 271 k.k.¹¹

Sąd Najwyższy postanowieniem z 15 listopada 2013 r. (sygn. akt II KK 295/13) wyraził pogląd, że wystawienie nierzetelnej faktury należy traktować jako czyn wyczerpujący znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 k.k.s., stanowiącego *lex specialis* w stosunku do przestępstwa z art. 271 § 1 k.k. (...) przyjęto jednak, że reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. W konsekwencji oznacza to, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie. (...) To z kolei powoduje, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów (art. 8 § 1 k.k.s.).

Taki kierunek orzecznictwa w stosunku do nierzetelnych faktur wystawianych na kwoty nieprzekraczające progu wartości, o której mowa w art. 271a kk, propaguje Prokurator Generalny. W wytycznych Nr 5/17 w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku, z 10 sierpnia 2017 r., zobowiązał prokuratorów do stosowania instytucji idealnego zbiegu czynów zabronionych, określonej w art. 8 kodeksu karnego skarbowego¹².

ODPOWIEDZIALNOŚĆ W RAMACH IDEALNEGO ZBIEGU CZYNÓW ZABRONIONYCH

Opis idealnego zbiegu przestępstw przekracza tematykę niniejszego opracowania. Trzeba jednak wskazać, że odpowiedzialność w ramach idealnego zbiegu przepi-

12. Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.) – dalej „kks”.

13. Art. 115 § 6 kk. Mieniem wielkiej wartości jest mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 1 000 000 złotych.