Rozdział 5

WYKROCZENIA I PRZESTĘPSTWA ZWIĄZANE Z VAT – UJĘCIE NORMATYWNE

https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/5

Magdalena Stępniak
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
magdalena.stepniak@phd.ue.poznan.pl

Crimes and offenses in VAT – normative approach

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to describe and elucidate the legal provisions related to Value Added Tax (VAT) crimes. Simultaneously, this study aims to delve deep into the realm of tax-related crimes, illuminating the different forms, their implications, and the impacts they bear. A critical component of this chapter will be devoted to the liability of the perpetrators in such crimes and the legal repercussions. By undertaking this, this chapter seeks to provide an understanding of VAT's legal landscape, the challenges posed by tax crimes, and the mechanisms in place to ensure accountability and justice.
Design/methodology/approach: In this chapter several approaches will be integrated. First, the dogmatic and legal analysis will be employed. This involves an examination of legal texts and statutes to derive established legal norms and principles. It ensures that this chapter remains rooted in the foundational legal doctrines and interpretations. Second, the theoretical and legal method will be used to provide an analytical framework. Through this method it is possible to insight theoretical underpinnings of the legal provisions in question.
Findings: Several findings have emerged in this chapter. There is a detailed delineation within Polish criminal regulations that pertains to offenses and Value Added Tax crimes. This distinction allows for a better understanding of illegal activity of the criminals, starting from straightforward VAT omissions, to more serious crimes that may directly or indirectly pertain to VAT. Additionally, Polish fiscal regulations came to the fore. Their structure not only defines tax obligations but also emphasizes the importance and repercussions of non-adherence. What is more, the research brought into sharp focus the mechanisms by which liability is determined in the context of VAT-related crimes. Polish legal stipulations make a nuanced distinction when determining accountability, especially concerning petty crimes versus more serious tax crimes. This distinction ensures that punishments for criminals committing VAT-crimes are not only meted out but are also proportionate to the nature and severity of the offense.

Keywords: organized crime, tax fraud, VAT crime, criminal law.

Sugerowane cytowanie:
Stępniak, M. (2023). Wykroczenia i przestępstwa związane z VAT – ujęcie normatywne. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 95–118). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/5

Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

Podatek od towarów i usług, czyli VAT, jest daniną publiczną albo świadczeniem na rzecz Skarbu Państwa pobieranym na każdym etapie obrotu towarami i usługami. Ma wpływ na cenę towarów i usług, choć jest niewidoczny dla konsumenta. Jednocześnie stanowi obecnie najcięższy obowiązek podatkowy przedsiębiorców w Polsce. Mechanizm tego podatku i jego niedoskonałości doprowadziły do pojawienia się nowych form przestępczości, które stanowią istotny problem w Polsce i krajach Unii Europejskiej, a ich zasięg często ma charakter międzynarodowy i opiera się na funkcjonowaniu zorganizowanych grup przestępczych. W celu przedstawienia zagadnień przestępstw i wykroczeń związanych z VAT zastosowano metodę analizy dogmatyczno-prawnej, polegającą na badaniu językowo-logicznym przepisów prawa karnego, oraz metodę teoretyczno-prawną do badania poszczególnych instytucji prawnych.

Początki podatku od towarów i usług w Polsce sięgają 1993 r. Wraz z jego ustanowieniem pojawiła się również nowa, nieznana dotąd, forma przestępczości (Kardas, 2007, s. 5). I choć w latach 90. XX wieku organy ścigania zmagały się przede wszystkim z innymi formami przestępczości: rozbojami, kradzieżami i wymuszeniami rozbójniczymi z bronią, to pod koniec pierwszej dekady XXI wieku odnotowuje się drastyczny wzrost przestępczości dotyczącej VAT.

Co do zasady VAT powinien być neutralny ekonomicznie dla przedsiębiorcy, który nie jest ostatecznym konsumentem towarów lub usług. Jako forma opodatkowania obejmuje zdarzenia gospodarcze realizowane przez podatnika w związku z prowadzeniem przez niego działalności gospodarczej (Kotowski, 2017, s. 19–20). Wpływy z VAT są jednym z podstawowych źródeł dochodu państwa (Rada Ministrów, 2022), a jednocześnie jest to podatek najczęściej występujący w obrocie gospodarczym. VAT stał się narzędziem do dokonywania oszustw podatkowych. Ci, którzy się ich dopuszczają, mają na celu uniknięcie płacenia podatku, uzyskanie jego zwrotu lub zmniejszenie zobowiązania podatkowego Przestępczość w zakresie VAT jest obecnie jednym z najgroźniejszych zjawisk zagrażających interesom Skarbu Państwa (Pawelec, 2020, s. 20).

Firmy krajowe i zagraniczne świadczące usługi lub sprzedające towary na terytorium Polski mają obowiązek rejestracji w systemie podatku od towarów i usług, jeśli ich obroty przekraczają określony limit i nie podlegają zwolnieniu z tego obowiązku na podstawie przepisów podatkowych. Przedsiębiorcy, którzy są zarejestrowani jako podatnicy VAT, muszą naliczać podatek od swoich towarów i usług, a także składać regularne deklaracje podatkowe czy jednolite pliki kontrolne VAT. Niektórzy przedsiębiorcy nie przestrzegają obowiązujących przepisów podatkowych i karnych w ramach prowadzonej działalności. Dopuszczają się różnego rodzaju wykroczeń i przestępstw związanych z VAT, m.in. ukrywania przychodów, zaniżania podstawy opodatkowania, wyłudzania zwrotów VAT, przekazywania nieprawdziwych informacji w deklaracjach podatkowych, wprowadzania do obrotu

gospodarczego tzw. pustych faktur albo posługiwania się nimi. Motywacje takich zachowań są różne: chęć większych zysków mniejszym nakładem pracy, zmniejszenie strat, traktowanie takiego zachowania jako odwetu wobec państwa za inflację i drożyznę oraz zwiększone koszty prowadzenia działalności. Część przestępców uważa swoje zachowanie za poprawne, ponieważ w ich ocenie są okradani przez państwo.

W zasygnalizowanym kontekście należy wskazać, jakie są główne rodzaje wykroczeń i przestępstw związanych z VAT oraz jakiej odpowiedzialności karnej podlegają ich sprawcy. Badanie takie może pozwolić na określenie obszarów, w których najczęściej dochodzi do naruszeń przepisów podatkowych, oraz na zidentyfikowanie czynników, które sprzyjają popełnianiu wykroczeń i przestępstw. Wskazanie znamion czynów zabronionych dotyczących VAT, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, może pozwolić na uniknięcie popełnienia wykroczeń i przestępstw w tym zakresie i tym samym ponoszenia odpowiedzialności karnej i konsekwencji wynikających z nieprzestrzegania przepisów podatkowych przez przedsiębiorców.

Przy zagadnieniu przestępczości dotyczącej VAT należy sięgnąć do dwóch gałęzi prawa ściśle ze sobą powiązanych. Zakorzenione w prawie podatkowym zagadnienie podatku od towarów i usług przeplata się z przepisami prawa karnego – Kodeksem karnym i Kodeksem karnym skarbowym (Ustawa, 1997a; 1999; Pawelec, 2020, s. 20). Odpowiedzialność za nierzetelne rozliczenie VAT została uregulowana w Ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; dalej również: ustawa o VAT), jednak to na gruncie przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego sprawcy oszustw VAT podlegają odpowiedzialności karnej. W rozdziale rozważania dotyczące kar za wykroczenia i przestępstwa skarbowe poprzedzono przedstawieniem podstawowych pojęć mających znaczenie dla kształtowania odpowiedzialności podatnika za zobowiązania podatkowe, które uregulowano w Ordynacji podatkowej (Ustawa 1997b), a także przybliżono instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego regulowaną w ustawie o VAT.

W Ordynacji podatkowej m.in. usankcjonowano mechanizm naliczania odsetek od zaległości podatkowych, który ma na celu skuteczniejsze egzekwowanie terminowego uiszczania należności podatkowych. Odsetki od zaległości stanowią dodatkowe kwoty nakładane na podatników w przypadku, gdy nie regulują oni swoich zobowiązań podatkowych na czas. Taki system ma istotne znaczenie dla utrzymania stabilności finansowej budżetu państwa oraz prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego. Ponadto zgodnie z ustawą o VAT podatnicy, którzy są zarejestrowani jako podatnicy VAT, mogą być poddani również innym zobowiązaniom podatkowym, szczególnie jeśli w złożonych deklaracjach podatkowych zostaną stwierdzone nieprawidłowości lub gdy nie złożą wymaganych deklaracji w ogóle. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest określone jako kwota, która wynika z różnicy między podanymi przez podatników informacjami a faktycznymi

należnościami podatkowymi. Jest to ważny mechanizm mający na celu zachęcenie podatników do rzetelnego wypełniania swoich obowiązków podatkowych oraz zapewnienie uczciwej konkurencji w obszarze VAT.

1. Ordynacja podatkowa

Mianem Ordynacji podatkowej określa się ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r., która reguluje polskie prawo podatkowe materialne oraz zasady postępowania podatkowego i bywa nazywana konstytucją obciążeń podatkowych (Ustawa, 1997b). Normuje ona zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowania i kontrole podatkowe, czynności sprawdzające oraz tajemnice skarbowe (Ustawa, 1997b, art. 1). Określa również organy podatkowe i ich właściwość.

Ordynacja podatkowa w art. 4 i 5 definiuje istotne z punktu widzenia kwalifikacji prawnej czynu i odpowiedzialności sprawcy wykroczenia albo przestępstwa definicje: obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego. Obowiązkiem podatkowym jest powinność podatkowa, która jest nieskonkretyzowana, lecz może wynikać tylko z ustawy podatkowej. Regulacje określające, na kim i kiedy obowiązek podatkowy będzie ciążył, nie zostały unormowane w Ordynacji podatkowej, lecz w innych ustawach (Etel, 2022, art. 4). Obowiązkiem podatkowym jest pewnego rodzaju sytuacja społeczna podmiotu, w której znalazł się on z powodu zdarzeń faktycznych, i jest ona niezależna od woli podmiotu, a więc jest obiektywna. Jeżeli podmiot, dla którego dana ustawa przewiduje powstanie obowiązku podatkowego w sytuacji zaistnienia konkretnego zdarzenia lub zdarzeń, nie ma wiedzy, że taki obowiązek wobec niego powstał, to nie ma to wpływu na istnienie albo nieistnienie tego obowiązku. Jak wskazano w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, są to przepisy mające charakter powszechnie obowiązujący, stąd nieznajomość ich przez obywatela szkodzi mu (Wyrok WSA, 2010). Pojęcie obowiązku podatkowego nie jest jednoznaczne z pojęciem zobowiązania podatkowego. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Oznacza to, że jest to następstwo obowiązku podatkowego, czyli zobowiązanie podatkowe nigdy nie powstanie, jeżeli uprzednio nie powstanie obowiązek podatkowy na mocy ustawy podatkowej (Babiarz, 2019, art. 5). W zakresie odpowiedzialności podatnika za istotny należy uznać art. 26 Ordynacji podatkowej, według którego podatnik za zobowiązania podatkowe odpowiada całym swoim majątkiem, a zatem odpowiedzialność ta ma charakter nieograniczony i powoduje, że żadne składniki majątku podatnika nie są z takiej odpowiedzialności wyłączone (Etel, 2022, art. 26).

Organ podatkowy może prowadzić postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające i postępowanie kontrolne. Postępowania podatkowe wszczynane są na wniosek strony lub z urzędu (Ustawa, 1997b, art. 165 § 1) w formie postanowienia (Ustawa, 1997b, § 2). Organy podatkowe mają legitymację do wykonywania czynności sprawdzających, np. w zakresie terminowości składania deklaracji przez podatników czy wpłacania podatków (Ustawa, 1997b, art. 272 pkt 1a i 1b). Organ może również przeprowadzić kontrolę podatkową w celu ustalenia, czy podatnik wywiązuje się z obowiązku podatkowego nałożonego na niego przez ustawy (Ustawa, 1997b, art. 281 § 1–2). Kontrolę podatkową organ wszczyna z urzędu, nigdy na wniosek strony, jak w przypadku postępowania podatkowego.

Postępowanie podatkowe prowadzone przez organy podatkowe jest jawne i odbywa się na podstawie obowiązujących przepisów prawa, w sposób budzący zaufanie do organu prowadzącego (Ustawa, 1997b, art. 120–129). Organ prowadzący ma także obowiązek udzielać istotnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa, które pozostają w związku przedmiotowym z postępowaniem. Jeżeli zatem podatnik nie rozumie, co jest podstawą postępowania i jakie konsekwencje prawne mu grożą, ma prawo zwrócić się do organu prowadzącego to postępowanie o wyjaśnienie przepisów, które go dotyczą. Na każdym etapie postępowania jego strony muszą mieć zapewniony w nim udział, a wydanie decyzji musi zostać poprzedzone możliwością wypowiedzenia się przez strony na temat zebranych materiałów, dowodów i zgłoszonych żądań. Przy prowadzeniu postępowania organ powinien działać wnikliwie, czyli dążyć do wszechstronnego wyjaśnienia sprawy, oraz szybko, stosując najprostsze, przewidziane prawem metody i środki prowadzące do załatwienia sprawy. Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne, a za ostateczne uznaje się decyzje, od których nie przysługuje już środek odwoławczy. O każdej możliwości wniesienia środka odwoławczego strona jest informowana przez organ. W przypadkach określonych przez przepisy Ordynacji podatkowej i innych ustaw podatkowych istnieje możliwość uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość nałożenia na stronę, pełnomocnika strony, świadka lub biegłego karę porządkową w kwocie do 3000 zł. Jest to dozwolone wówczas, gdy osoby te, mimo skutecznego wezwania, nie stawiły się osobiście bez usprawiedliwienia, bezpodstawnie odmówiły albo dokonały po wyznaczonym przez organ terminie złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności (Ustawa, 1997b, art. 262). Możliwe jest również nałożenie kary porządkowej w sytuacji, gdy wymienione osoby bezzasadnie odmówiły okazania lub nie przedstawiły organowi w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa oraz ksiąg czy dokumentacji księgowej.

Ordynacja podatkowa reguluje także podstawy funkcjonowania organów podatkowych i podejmowanych przez nie czynności. W dziale VIII uregulowano

przepisy karne, które przewidują dla sprawców kary pozbawienia wolności do 5 lat. Kary przewidziano za:

- naruszenie przepisów nakładających obowiązek przekazywania informacji związanych z rachunkami podmiotów kwalifikowanych (art. 305p),
- niedopełnienie obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego (art. 305q),
- nieuprawnione ujawnianie lub wykorzystanie informacji (art. 305r),
- ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową (art. 306).

Nie mają one jednak charakteru powszechnego, to znaczy nie mogą być popełnione przez każdą osobę, np. przez podatnika czy stronę postępowania.

Ordynacja podatkowa reguluje również instytucję odsetek od zaległości podatkowych. Zaległość podatkowa to podatek, który nie został zapłacony w terminie. Odsetki od zaległości podatkowych to dodatkowa kwota naliczona przez organ podatkowy w związku z uiszczeniem należności podatkowych po terminie. Organ nalicza odsetki od dnia, w którym upłynął termin płatności, do dnia zapłaty podatku.

Ustawa odrębnie reguluje kwestię zaległości podatkowych w odniesieniu do VAT oraz podatku akcyzowego. Zasadniczo wysokość stawek zależna jest od wysokości stopy oprocentowania kredytu lombardowego NBP, które na dzień 1 października 2023 r. wynosiło 6,50% w skali rocznej. Według art. 56 § 1 (Ustawa 1997b) stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalanej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%. Na dzień 1 października 2023 r. wyniosła ona 15,00% (6,50% × 200% + 2%). W związku z podwyższeniem stopy oprocentowania kredytu lombardowego NBP od dnia 7 września 2023 r. nastąpiła zmiana stawek odsetek od zaległości podatkowych. W stanie prawnym na dzień 1 października 2023 r. wyróżniano cztery z nich:

1) stawka podstawowa odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w wysokości 15,00% w skali roku,
2) stawka obniżona odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w wysokości 7,50% w skali roku, co stanowi 50% stawki podstawowej,
3) stawka opłaty prolongacyjnej, również w wysokości 7,50% w skali roku, co stanowi równowartość 50% stawki podstawowej,
4) stawka podwyższona odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w wysokości 22,50% w skali roku, co stanowi 150% stawki podstawowej.

W stosunku do określonej przez ustawę grupy podatników (VAT i akcyzy) popadniętych w zwłokę podatkową ustawodawca przewidział podwyższoną stawkę za zwłokę od zaległościach podatkowych. Wynosi ona 150% wysokości stawki podstawowej za zwłokę. Stawka ta stosowana jest w przypadku zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, które zostały

ujawnione przez organ podatkowy w toku kontroli lub postępowania podatkowego, a także w przypadku złożenia przez podatnika korekty deklaracji po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeśli przepisy przewidują doręczenie takiego zawiadomienia. Podwyższona stawka stosowana jest tylko w przypadkach, gdy kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej i jest wyższa od pięciokrotności wysokości minimalnego wynagrodzenia, obowiązującego w dniu następującym po dniu, w którym upływa termin płatności zobowiązania albo termin zwrotu nadpłaty.

Jeżeli podatnik nie złożył deklaracji podatkowej pomimo ciążącego na nim obowiązku, a tym samym nie dokonał zapłaty podatku, organ podatkowy również stosuje podwyższoną stawkę za zwłokę w zaległościach podatkowych.

Podatnik, który popadł w zwłokę, może samodzielnie obliczyć wysokość odsetek z wykorzystaniem kalkulatora odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych i opłaty prolongacyjnej, który znajduje się na stronie www.podatki.gov.pl. Zgodnie z treścią art. 63 § 1 (Ustawa 1997b) odsetki zaokrągla się do pełnych złotych poprzez pomijanie końcówek wynoszących mniej niż 50 groszy, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

Zgodnie z art. 54 (Ustawa 1997b) organ podatkowy nie nalicza odsetek, jeżeli ich wysokość nie przekraczałaby wysokości trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu Ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej (Ustawa, 2012). Operatorem pocztowym świadczącym powszechne usługi pocztowe jest Poczta Polska, według stawek której koszt dopłaty do wysyłki przesyłki jako poleconej wynosi 2,90 zł. W związku z tym odsetki poniżej trzykrotności tej kwoty, czyli 8,70 zł, nie są naliczane.

2. Ustawa o VAT

Koncepcja VAT zrodziła się w Niemczech w 1920 r. Przedsiębiorca Carl Friedrich von Siemens w swoich pracach wyłożył ideę podatku od wartości dodanej, jednak po raz pierwszy podatek ten został wprowadzony we Francji w 1954 r. Mimo że koncepcja VAT pochodzi od niemieckiego przedsiębiorcy, to za jej twórcę jest powszechnie uznawany Maurice Lauré, francuski urzędnik państwowy (Ehtisham i Abdulrazak, 2010, s. 25).

Z powodu nasilającej się integracji europejskiej w 1967 r. państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zdecydowały się na ujednolicenie systemu podatkowego i zastąpienie podatku obrotowego podatkiem od wartości dodanej (Matarewicz, 2022, art. 1). W Polsce zmiana ta nastąpiła na mocy Ustawy z dnia

8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 1993). Akt ten został zastąpiony Ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, która obowiązuje do dziś (Ustawa, 2004).

Na gruncie ustawy o VAT podatnik nie może zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnej z wyjątkiem przepisów, które wprost przewidują odpowiedzialność jak za składanie fałszywych zeznań z art. 233 (Ustawa, 1997a). Jest to możliwe w przypadku, gdy podatnik jest zobowiązany do złożenia określonego przepisami oświadczenia i poda w nim nieprawdziwe informacje. Podatnik może zostać zobowiązany do zawarcia w przedkładanym organowi oświadczeniu klauzuli o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia", która zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

Ustawodawca przewidział możliwość nałożenia na podatnika dodatkowego zobowiązania na zasadach określonych w art. 112b ustawy o VAT. Zgodnie z tą regulacją, jeśli podatnik w złożonej deklaracji podatkowej podaje błędne informacje, takie jak kwota zobowiązania podatkowego niższa od faktycznie należnej, kwota zwrotu podatku lub podatku naliczonego wyższa od kwoty należnej, bądź podaje kwotę różnicy podatku do obniżenia w przyszłych okresach rozliczeniowych, która jest wyższa od faktycznie należnej, albo nie złożył deklaracji podatkowej i nie uiścił kwoty zobowiązania podatkowego, to organ podatkowy, tzn. naczelnik urzędu skarbowego lub celno-skarbowego, ustala prawidłowe kwoty oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Wysokość tego zobowiązania wynosi do 30% różnicy między podaną błędnie kwotą a faktyczną kwotą zobowiązania podatkowego, kwotą zwrotu podatku lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe.

Jeśli kontrola podatkowa lub celno-skarbowa wykazały, że podatnik złożył deklarację podatkową zawierającą nieprawidłowe informacje, takie jak: kwota zobowiązania podatkowego niższa od faktycznej, kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższa od faktycznej, kwota różnicy podatku, która powinna zostać zastosowana do obniżenia kwoty podatku należnego za przyszłe okresy rozliczeniowe, została podana jako wyższa od faktycznej, a także gdy zamiast podania kwoty zobowiązania podatkowego do uregulowania wobec urzędu skarbowego podatnik podał kwotę różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe.

W sytuacji, gdy podatnik w ogóle nie złożył deklaracji podatkowej oraz w związku z tym nie uiścił kwoty zobowiązania podatkowego, naczelnik urzędu skarbowego lub celno-skarbowego ustala wobec tego podatnika dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 20% różnicy pomiędzy faktycznie należną kwotą a kwotą nieprawidłowo deklarowaną przez podatnika.

Jeżeli podatnik zdecyduje się skorygować deklarację zgodnie z art. 62 ust. 4 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Ustawa, 2016), a także najpóźniej w dniu składania korekty deklaracji uiści kwotę zobowiązania podatkowego lub zwróci nienależną kwotę zwrotu, naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 15% różnicy pomiędzy faktycznie należną kwotą zobowiązania podatkowego, kwotą zwrotu różnicy podatku lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe a kwotą nieprawidłowo podaną przez podatnika.

Podczas ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego naczelnik urzędu skarbowego lub celno-skarbowego ocenia sytuację podatnika indywidualnie, biorąc pod uwagę rodzaj i stopień naruszenia obowiązku podatkowego, a także przeszłość podatkową, tj. wcześniejsze nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Znaczenie ma również wartość kwoty błędnie podanej oraz postawa podatnika i podejmowane przez niego działania w celu naprawienia naruszenia.

Przepisów o dodatkowym zobowiązaniu nie stosuje się, gdy podatnik złożył odpowiednią korektę przed rozpoczęciem kontroli podatkowej lub celno-skarbowej i jednocześnie uiścił zobowiązanie. Ponadto nie mają one zastosowania w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeśli zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe wynikało z błędów rachunkowych lub oczywistych omyłek bądź gdy podatnik nie uwzględnił podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za określony okres, a podatek ten został uwzględniony we wcześniejszych lub kolejnych okresach rozliczeniowych przed datą rozpoczęcia kontroli podatkowej lub celno-skarbowej. Zasada ta dotyczy również osób fizycznych, które za to samo naruszenie obowiązku podatkowego usłyszały zarzuty popełnienia wykroczenia albo przestępstwa skarbowego. Wskazać należy jednak, że podatnik, który jest osobą fizyczną, podlega odpowiedzialności z Kodeksu karnego skarbowego, a zasady z art. 112 ustawy o VAT stosuje się wobec osób prawnych.

Wprowadzenie VAT zarówno w Polsce, jak i w krajach członkowskich Unii Europejskiej bywa krytykowane przez specjalistów w związku z wprowadzeniem stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowych transakcji. Regulacja ta przyczyniła się do powstania nowej formy przestępczości, tzw. przestępczości karuzelowej. Wykorzystuje ona mechanizm stawki 0% do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku i skomplikowane schematy transakcyjno-finansowo-osobowe, aby uniemożliwić organom ścigania wykrywanie i odzyskiwanie nienależnie wypłaconego zwrotu VAT. Śledztwa dziennikarskie Grand Theft Europe pozwoliły na ustalenie, że każdego roku z budżetów państw członkowskich Unii Europejskiej znika blisko 50 mld euro, a organy ścigania odzyskują niewiele ponad 1% tej kwoty.

3. Kodeks karny skarbowy. Wykroczenia i przestępstwa skarbowe

Kodeks karny skarbowy (Ustawa, 1999) to ustawa z zakresu prawa karnego skarbowego, która jako jedyna reguluje kwestie odpowiedzialności za wykroczenia i przestępstwa skarbowe. Zgodnie z nim ustawodawca za czyn zabroniony uznaje w szczególności:

- firmanctwo, czyli prowadzenie działalności pod cudzym nazwiskiem lub nazwą (art. 55),
- podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracjach lub oświadczenia składanych organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi (art. 56 § 1),
- nieskładanie w terminie organowi podatkowemu deklaracji, mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 56 § 4),
- złożenie deklaracji niezgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego JPK_VAT (56 § 4),
- nieprowadzenie lub przechowywanie w niewłaściwym miejscu ksiąg (art. 60),
- nierzetelnie prowadzona księga, czyli niezgodnie ze stanem rzeczywistym (art. 61),
- wadliwie prowadzona księga, czyli niezgodnie z przepisami (art. 61),
- nieprzesłanie organowi podatkowemu księgi, przesłanie nierzetelnej księgi lub przesłanie jej po terminie (art. 61a),
- niewystawienie faktury lub rachunku, gdy przepisy tego wymagają, albo wystawienie ich w sposób wadliwy (art. 62 § 1),
- nierzetelne wystawienie faktury lub rachunku lub posługiwanie się taką fakturą lub rachunkiem (art. 62 § 2),
- nieprzechowywanie wbrew obowiązkowi rachunku, faktury lub dowodu zakupu (art. 62 § 3),
- dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej lub niewydanie dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży (art. 62 § 4),
- bezpodstawny zwrot podatku (art. 76),
- utrudnianie kontroli podatkowej (art. 83).

Podatnik może popełnić wykroczenie albo przestępstwo podatkowe. Zgodnie z treścią art. 53 § 3 (Ustawa, 1999) o wykroczeniu można mówić, gdy kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia, czyli 15 050 zł w 2022 r. Od 1 stycznia 2023 r. kwota ta wynosiła 17 450 zł, a od 1 lipca 2023 r. jest to 18 000 zł. Przekroczenie tej wartości powoduje, że sprawca popełnia przestępstwo. Przestępstwo skarbowe

jest czynem zabronionym przez Kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności.

Należność publicznoprawna to zgodnie z treścią art. 53 § 26 (Ustawa, 1999) należność państwowa lub samorządowa, która jest przedmiotem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, jak również podatek stanowiący dochód budżetu państwa albo dochód jednostki samorządu terytorialnego, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji, subwencji lub należność celna. W rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego należnością publicznoprawną jest również należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie (Ustawa, 1999, art. 53 § 26a). Ustawodawca zdefiniował także pojęcie należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym (Ustawa, 1999, art. 53 § 27). Jeżeli zatem sprawca czynu zabronionego nie uiści daniny publicznoprawnej, nie zadeklaruje zapłaty takiej daniny lub popełni inny czyn prowadzący do uszczerbku finansowego w dniu terminu przewidzianego do zapłaty należności, mamy do czynienia z należnością publicznoprawną uszczuploną czynem zabronionym (Jezusek, 2017, s. 141).

Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego kary ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności określane są w dniach, miesiącach lub latach. Grzywna określana jest kwotowo albo w stawkach dziennych, przy czym w przypadku stawek dziennych jest ona zależna od minimalnego wynagrodzenia w roku, w którym sąd orzeka karę, oraz możliwości zarobkowych sprawcy. Od 1 stycznia 2023 r. ponownie wzrósł wymiar grzywny nakładanej na sprawców wykroczeń i przestępstw skarbowych. Rada Ministrów przyjęła rozporządzenie w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej. Zgodnie z jego treścią ponowne podniesienie stawek minimalnego wynagrodzenia nastąpiło 1 lipca 2023 r. (Rozporządzenie, 2022).

Karą za wykroczenie skarbowe może być wyłącznie kara grzywny określona kwotowo (Ustawa, 1999, art. 47 § 1). Jej obliczenie odbywa się według zasad ustalonych w art. 48 (Ustawa, 1999). Wymiar kary grzywny za wykroczenia skarbowe nie został jednak oparty na stałych, z góry określonych kwotach liczbowych. Obowiązuje tzw. system parametryczno-kwotowy, który polega na wprowadzeniu wskaźnika bazowego uzależnionego od minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz odpowiedniego mnożnika. Rozwiązanie takie pozwala na uniknięcie nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego (Zgoliński, 2021, art. 48). Przepisy jednak nie stanowią wprost, czy przy wymiarze kary grzywny za przestępstwa i wykroczenia skarbowe należy przyjmować minimalne wynagrodzenie za pracę obowiązujące w dniu popełnienia czynu, czy minimalne wynagrodzenie za pracę obowiązujące w dniu orzekania. W doktrynie wskazuje się, że w takim przypadku stosuje się przepisy ogólne Kodeksu karnego skarbowego dotyczące problemów intertemporalnych, co oznacza, że przy wymiarze kary grzywny uwzględnia się wysokość minimalnego wynagrodzenia w dniu orzekania (Zgoliński, 2021, art. 48).

Tabela 1. Grzywna za wykroczenia skarbowe orzekana od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 roku (w zł)

Grzywna	Kwota
Minimalna grzywna (1/10 × 3490 zł)	349
Maksymalna grzywna (20 × 3490 zł)	69 800
Mandat karny (do 5 × 3490 zł)	do 17 450
Wyrok nakazowy (do 10 × 3490 zł)	do 34 900

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

Tabela 2. Grzywna za wykroczenia skarbowe orzekana od 1 lipca do 31 grudnia 2023 roku (w zł)

Grzywna	Kwota
Minimalna grzywna (1/10 × 3600 zł)	360
Maksymalna grzywna (20 × 3600 zł)	72 000
Mandat karny (do 5 × 3600 zł)	do 18 000
Wyrok nakazowy (do 10 × 3600 zł)	do 36 000

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

Zgodnie z treścią art. 48 § 1 (Ustawa, 1999) dla sprawcy wykroczenia skarbowego kara grzywny może być wymierzona w granicach od 1/10 do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (tabela 1 i 2), chyba że kodeks stanowi inaczej. Na sprawcę może zostać również nałożony mandat karny, który nie będzie przekraczał pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia, oraz grzywna w ramach wyroku nakazowego, która może wynosić do dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia (Ustawa, 1999, art. 48 § 2–3).

Za wykroczenie skarbowe może zostać nałożona grzywna w drodze mandatu karnego (tabela 1 i 2). Odbywa się to na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe w postępowaniu mandatowym (Rozporządzenie, 2011). Jest to postępowanie, w którym dochodzi do ukarania sprawcy wykroczenia skarbowego z pominięciem drogi sądowej. Aby jednak było to możliwe, muszą zostać spełnione przesłanki ustawowe, czyli osoba sprawcy i przesłanki popełnienia wykroczenia nie mogą budzić wątpliwości oraz nie zachodzi konieczność wymierzenia kary grzywny wyższej niż pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę. Zgodnie z treścią rozporządzenia mandat może zostać nałożony przez upoważnionych pracowników urzędów skarbowych, funkcjonariuszy służby celnej lub inspektorów kontroli skarbowej i tylko za wykroczenie skarbowe, nie za przestępstwo. W każdym przypadku wysokość grzywny nałożonej w drodze mandatu karnego ustalana jest z uwzględnieniem stosunków majątkowych i rodzinnych sprawcy, a także jego dochodów i możliwości zarobkowych.

Wyrok nakazowy wydaje sąd w postępowaniu szczególnym, tzw. postępowaniu nakazowym. Uprawniony organ, np. naczelnik urzędu skarbowego, wnosi do sądu

akt oskarżenia przeciwko sprawcy wykroczenia skarbowego, ale w przeciwieństwie do postępowania sądowego rozstrzygnięcie zapada bez przeprowadzenia rozprawy, czyli bez udziału stron. Oskarżony podatnik nie jest informowany o terminie posiedzenia, lecz jedynie zostaje mu doręczony odpis wyroku nakazowego, który może zaskarżyć, wnosząc sprzeciw w terminie 7 dni od dnia doręczenia oraz odpis aktu oskarżenia. Wyrok nakazowy stanowi pewnego rodzaju propozycję dla podatnika i organu go oskarżającego. Wyrok ten, odmiennie niż nałożenie grzywny w drodze mandatu skarbowego, może być wydany zarówno za wykroczenie, jak i przestępstwo skarbowe. Zgodnie z treścią art. 172 § 1 (Ustawa, 1999) za wykroczenie skarbowe wyrokiem nakazowym sąd może orzec grzywnę w wysokości nieprzekraczającej dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę w czasie wymierzania kary. Za przestępstwo skarbowe maksymalna grzywna może wynieść 200 stawek dziennych, a jej wysokość określa sąd na podstawie możliwości finansowych sprawcy. Wyrokiem nakazowym sąd może również skazać na karę ograniczenia wolności, ale wyłącznie za przestępstwo skarbowe.

Przestępstwem skarbowym jest taki czyn, w wyniku popełnienia którego kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu przekracza pięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Przestępstwo skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Wymiar kary ograniczenia albo pozbawienia wolności określa ustawa dla każdego przestępstwa. Grzywna wymierzana jest na podstawie zasad wymienionych w ustawie.

W przypadku przestępstwa skarbowego minimalna stawka dzienna nie może być mniejsza niż 1/30 minimalnego wynagrodzenia, a maksymalna może wynosić czterystokrotność minimalnej stawki dziennej (tabela 3 i 4).

Przy ustalaniu stawki dziennej sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, czyli możliwości finansowe, warunki rodzinne (na przykład liczbę osób na utrzymaniu), stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe sprawcy (Ustawa, 1999, art. 23 § 1).

W polskim prawie ustawodawca wprowadził pojęcie przestępstwa skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego. Zgodnie z treścią art. 53 § 11 (Ustawa, 1999) jest to takie przestępstwo skarbowe, które zagraża Skarbowi Państwa powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości. Według § 16 art. 53 (Ustawa, 1999) wielka wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza tysiąckrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia, czyli w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r. kwota 3,49 mln zł, a w okresie od 1 lipca 2023 r. kwota 3,6 mln zł (tabela 3 i 4). Aby zatem móc przypisać sprawcy przestępstwo skarbowe skierowane przeciwko istotnym interesom finansowym państwa, uszczerbek finansowy Skarbu Państwa musi wynosić odpowiednio nie mniej niż 34,9 mln zł albo 36 mln zł (od 1 lipca 2023 r.). Sprawcy jednak nigdy nie przypisze się przestępstwa

Tabela 3. Grzywna za przestępstwa skarbowe orzekana od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 roku (w zł)

Grzywna	Kwota
Minimalna stawka dzienna (1/30 × 3490 zł)	116,33
Maksymalna stawka dzienna (116,33 zł × 400)	46 533,33
Minimalna grzywna (10 stawek × 116,33 zł)	1163,30
Maksymalna grzywna (720 stawek × 46 533,33 zł)	33 503 997,60
Wyrok nakazowy (do 200 stawek dziennych)	według stawki określonej przez sąd

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

Tabela 4. Grzywna za przestępstwa skarbowe orzekana od 1 lipca do 31 grudnia 2023 roku (w zł)

Grzywna	Kwota
Minimalna stawka dzienna (1/30 × 3 600 zł)	120
Maksymalna stawka dzienna (120 zł × 400)	48 000
Minimalna grzywna (10 stawek × 120 zł)	1200
Maksymalna grzywna (720 stawek × 48 000 zł)	34 560 000
Wyrok nakazowy (do 200 stawek dziennych)	według stawki określonej przez sąd

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

skierowanego przeciwko istotnemu interesowi finansowemu państwa polskiego, jeżeli w wyniku jego czynu powstanie zagrożenie lub uszczerbek finansowy w budżecie jednostki samorządu terytorialnego (Kurzyński, 2018, s. 3–4). Określenie to odnosi się wyłącznie do Skarbu Państwa.

Na gruncie art. 118 § 1–2 (Ustawa, 1999) organami, które mogą prowadzić dochodzenie albo śledztwo w sprawie o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Straż Graniczna, Policja, Żandarmeria Wojskowa, Centralne Biuro Antykorupcyjne i Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego.

4. Kodeks karny. Przestępstwa w VAT

Kodeks karny (Ustawa, 1997a) stanowi podstawowe źródło przepisów prawa karnego materialnego. Penalizuje czyny, które mogą stanowić oszustwo w zakresie VAT, oraz inne czyny, które sprawcy popełniają w związku z dopuszczeniem się oszustw podatkowych. W szczególności polegają one na fałszu intelektualnym, czyli podaniu nieprawdziwych danych, fikcyjnym potwierdzaniu zdarzeń gospodarczych, które nie zaszły, zatajaniu zdarzeń gospodarczych lub ich przeinaczaniu.

W dniu 14 marca 2023 r. miała wejść w życie Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Ustawa, 2022). Tak się jednak nie stało z powodów leżących po stronie ustawodawcy, a *vacatio legis* wydłużono do 1 października 2023 r.

Na gruncie obowiązujących przepisów prawa karnego podejrzanemu o popełnienie oszustwa w zakresie VAT można zarzucić przestępstwo takie jak:

- pranie brudnych pieniędzy (Ustawa, 1997a, art. 299), zagrożone w typie podstawowym karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8,
- fałsz materialny dokumentu w postaci faktury, czyli podrobienie albo przerobienie faktury przez osobę nieuprawnioną do jej wystawienia (Ustawa, 1997a, art. 270a), zagrożony w typie podstawowym karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 oraz w przypadku (§ 1), gdy sprawca dopuści się czynu wobec faktury lub faktur, których wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wartości, tj. 5 mln zł, a ponadto jeśli sprawca uczynił sobie z takiego działania stałe źródło dochodu, podlega on karze pozbawienia wolności od lat 3; po wejściu w życie nowelizacji przepis przewiduje karę pozbawienia wolności od lat 3 do 20 (§ 2),
- poświadczenie w fakturze nieprawdy co do okoliczności mających znaczenie prawne przez osobę uprawnioną do jej wystawienia (Ustawa, 1997a, art. 271), zagrożone karą pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 (§ 1), a gdy sprawca dopuszcza się tego czynu w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, zachowanie takie zagrożone jest karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 (§ 3); w przypadku mniejszej wagi sprawca może zostać skazany na karę grzywny albo ograniczenia wolności (§ 2),
- fałsz intelektualny dokumentu w postaci faktury, czyli poświadczenie nieprawdy w dokumencie przez osobę uprawnioną do jej wystawienia (Ustawa, 1997a, art. 271a), zagrożony w typie podstawowym karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 (§ 1) oraz w przypadku, gdy sprawca dopuści się czynu wobec faktury lub faktur, których wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wartości, tj. 5 mln zł, a ponadto jeśli sprawca uczynił sobie z takiego działania stałe źródło dochodu, podlega on karze pozbawienia wolności od lat 3; po wejściu w życie nowelizacji przepis przewiduje karę pozbawienia wolności od lat 3 do 20 (§ 2); w przypadku mniejszej wagi czynu sprawca podlega karze pozbawienia wolności do lat 3 (§ 3),
- używanie dokumentu poświadczającego nieprawdę (Ustawa, 1997a, art. 273), zagrożone karą grzywny, ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2,
- fałsz materialny dokumentu w postaci faktury i używanie jej za autentyczną, z kwotą należności powyżej 10 mln zł (Ustawa, 2017, art. 277a); jeżeli sprawca dopuści się czynu z art. 270a § 1 lub art. 271a § 1 (Ustawa, 1997a), a należność z podrobionych faktur łącznie wyniesie ponad 10 mln zł, grozi mu kara pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 5 lat albo kara 25 lat pozbawienia

wolności; po nowelizacji przepisów 1 października 2023 r. sprawca podlega karze od 5 do 25 lat (uchylona została oddzielna kara 25 lat pozbawienia wolności),
– działanie w zorganizowanej grupie przestępczej (Ustawa, 1997a, art. 258), zagrożone karą pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 (§ 1).

Kodeks karny w zakresie przestępczości związanej z VAT przewiduje karę grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności do 25 lat (Ustawa, 1997a, art. 32). Grzywna orzekana na podstawie Kodeksu karnego wyliczana jest na podstawie schematu, który stosowany jest również w przypadku grzywny orzekanej za przestępstwo skarbowe na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, czyli w systemie stawek dziennych i określonego mnożnika. Stawka dzienna nie jest wymierzana na podstawie minimalnego wynagrodzenia za pracę i nie ma z nią związku. Zgodnie z treścią art. 33 § 1 (Ustawa, 1997a) grzywnę wymierza się w stawkach dziennych, określając liczbę stawek i wysokość jednej stawki. Najniższa liczba stawek wynosi 10, a najwyższa 540, wysokość stawki natomiast określana jest kwotowo i może ona zostać orzeczona w kwocie pomiędzy 10 zł a 2000 zł, chyba że ustawa stanowi inaczej. Następnie liczba stawek mnożona jest przez wysokość jednej stawki, co pozwala na wyliczenie wysokości grzywny (tabela 5).

1 października 2023 r. wszedł w życie art. 33 § 1a (Ustawa, 2022), w którym ustawodawca określił minimalne stawki grzywny w przypadku, gdy sprawca popełnił przestępstwo zagrożone jednocześnie karą grzywny i karą pozbawienia wolności. W takim przypadku wymierzane będą kary określone ustawowo, tj. 50 stawek w przypadku czynu zagrożonego karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą roku, 100 stawek w przypadku czynu zagrożonego karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 2 lat oraz 150 stawek w przypadku czynu zagrożonego karą pozbawienia wolności przekraczającą 2 lata. Grzywna ta będzie mogła być wymierzana obok kary pozbawienia wolności.

Tabela 5. Grzywna za przestępstwa na podstawie Kodeksu karnego

Grzywna	Wartość
Minimalna liczba stawek dziennych	10
Maksymalna liczba stawek dziennych	540
Minimalna stawka dzienna	10 zł
Maksymalna stawka dzienna	2000 zł
Minimalna grzywna (10 stawek × 10 zł)	100 zł
Maksymalna grzywna (540 stawek × 2000 zł)	1 080 000 zł

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1997a).

Przestępstwo z art. 270a zostało dodane do Kodeksu karnego dopiero na mocy Ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Ustawa, 2017) i w zamiarze ustawodawcy miało służyć do zwalczania przestępczości w obszarze oszustw podatkowych. Było to zjawisko znane, ale na nowo zostało zidentyfikowane jako wysoce zagrażające Skarbowi Państwa.

Kodeks karny w obowiązującej wcześniej wersji był wobec niego bezsilny, nie penalizował bowiem wprost czynu, jakim jest fałszowanie faktury. Na podstawie art. 270a (Ustawa, 1997a) odpowiada sprawca, który w celu użycia faktury jako autentycznej podrabia ją lub przerabia 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. Przestępstwo to zagrożone jest karą od 6 miesięcy do 8 lat pozbawienia wolności, a zatem stanowi występek na gruncie Kodeksu karnego. Jeżeli jednak sprawca dopuści się fałszu dokumentu w postaci faktury lub faktur, a kwota należności ogółem z faktury lub faktur będzie większa niż pięciokrotność mienia wielkiej wartości, czyli 5 mln zł, albo z przestępczego procederu uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności od 3 lat. Kwotę mienia wielkiej wartości określa art. 115 § 6 (Ustawa, 1997a) i wynosi ona 1 mln zł.

Przedmiotem tego przestępstwa jest ściśle określony rodzaj dokumentu, jakim jest faktura VAT, którego definicja w Kodeksie karnym w myśl art. 115 § 14a została zapożyczona z art. 2 pkt 31 ustawy o VAT. Jest to dokument w formie papierowej lub elektronicznej, który zawiera dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Wytworzenie tzw. pustej faktury, czyli nieodzwierciedlającej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, również wypełni znamiona z tego przepisu. W wyniku tak wystawionego dokumentu powstaje zobowiązanie podatkowe, mimo że nie powstał obowiązek podatkowy, ponieważ zdarzenie gospodarcze wskazane na fakturze nie zaszło (Giezek, 2021, art. 115 § 14a).

Jeżeli jednak sprawca dopuści się podrobienia, przerobienia lub użycia faktury, lecz nie w celu określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym, podlega odpowiedzialności karnej z art. 270 (Ustawa, 1997a), która penalizuje fałsz materialny, czyli podrobienie dokumentu ogólnie. Istotą czynu z art. 270a (Ustawa, 1997a) jest zatem związek wytworzenia dokumentu z zobowiązaniem podatkowym i narażeniem budżetu państwa na uszczuplenie. Sprawca przestępstwa z art. 270a czyni je na przedpolu, to znaczy, że to zachowanie dopiero prowadzi do celu, jakim jest wyłudzenie podatku czy obniżenie zobowiązania podatkowego (Giezek, 2021, art. 270a k.k.). Jest to przestępstwo bez ofiar, w przypadku którego nie występuje pokrzywdzony, choć ubocznym przedmiotem ochrony ze względu na cel takiego działania może być interes ekonomiczny Skarbu Państwa.

Przestępstwo fałszu intelektualnego polega na podaniu nieprawdy w dokumencie. Wejście w życie art. 271a (Ustawa, 1997a), czyli dotyczącego takiego przestępstwa, może wynikać z praktycznego stosowania treści art. 108 ustawy o VAT (Wróbel i Zoll, 2017, art. 271a). Wystawienie pustej faktury, bez względu na to, czy osoba ją wystawiająca miała uprawnienie do jej wystawienia, czy nie, powoduje powstanie z mocy prawa zobowiązania podatkowego, które docelowo doprowadzi do obowiązku podatkowego, a w konsekwencji również do odpowiedzialności karnej za fałsz intelektualny.

Fałsz intelektualny faktury jest przestępstwem stypizowanym w art. 271a i w odróżnieniu od fałszu intelektualnego z art. 271 jest przestępstwem powszechnym, które może popełnić każdy człowiek, a nie tylko osoby w przepisie wymienione. Wprowadzenie art. 271a powoduje, że krąg osób podlegających penalizacji jest nieograniczony, a zatem odpowiadać za ten czyn może każdy, kto dopuści się fałszu intelektualnego faktury, czyli wystawi fakturę poświadczającą nieprawdę, bez względu na to, czy jest do takiego działania uprawniony lub umocowany, czy nie.

Przestępstwo fałszu intelektualnego faktury z art. 271a polega na podaniu nieprawdy „co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym". W przypadku czynu z art. 271a znamiona przestępstwa nie zostaną wypełnione, jeżeli w fakturze zostaną podane nieprawdziwe dane, które nie mają znaczenia dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. Na przykład nadanie niewłaściwego numeru faktury w związku z pominięciem którejś serii nigdy nie będzie stanowiło przestępstwa w rozumieniu tego przepisu, ponieważ niewłaściwie nadana numeracja w żaden sposób nie wpływa na wysokość należności publicznoprawnej (Wróbel i Zoll, 2017, art. 271a).

Na gruncie przepisu z art. 271 w przypadku fałszu materialnego istotę dokumentu stanowi wszystko, co ma znaczenie prawne, czyli takie, które wywołuje skutki publicznoprawne. Jeżeli zatem na fakturze podano błędne dane dotyczące jakichkolwiek okoliczności, które jednak nie wpływają w żaden sposób na określenie wysokości należności publicznoprawnej, lecz mają walor wpływu na sferę publicznoprawną i zaufanie publiczne, to osobie wystawiającej taki dokument należy przedstawić zarzut nie z art. 271a, tylko z art. 271 (Ustawa, 1997a) w związku z art. 62 § 2 (Ustawa, 1999; Wróbel i Zoll, 2017, art. 271). Na przykład wystawienie faktury mającej potwierdzić niewykonaną transakcję czy wystawienie faktury z datą wsteczną będzie podlegało odpowiedzialności karnej z art. 271a § 1 (Ustawa, 1997a).

Co prawda w art. 273 (Ustawa, 1997a) ustawodawca penalizuje przestępstwo używania dokumentu poświadczającego nieprawdę, co pozornie mogłoby stanowić zarzut dla osób posługujących się nierzetelnymi fakturami, jednak to art. 271a stanowi typ kwalifikowany przestępstwa z art. 273, dlatego to on powinien być podstawą wymiaru kary dla sprawcy tego czynu.

Przestępstwo fałszu intelektualnego zagrożone jest karą od 6 miesięcy do 8 lat pozbawienia wolności, przy czym jeżeli sprawca z przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu lub kwota należności ogółem z faktury lub faktur będzie wynosiła więcej niż pięciokrotność mienia wielkiej wartości, czyli 5 mln zł, za czyn ten grozi kara pozbawienia wolności na czas nie krótszy od 3 lat. Aby jednak móc przypisać sprawcy winę, faktura musi zostać wprowadzona do obiegu poprzez wręczenie innej osobie na użytek gospodarczy lub zarejestrowana w systemie księgowym.

Na szczególną uwagę zasługuje przestępstwo ujęte w art. 277a (Ustawa, 2017), który wszedł w życie w 2017 r. i przewiduje karę od 5 lat albo karę 25 lat pozbawienia wolności za oszustwa związane z VAT. Jeżeli zatem sprawca dopuścił się

przestępstwa fałszu intelektualnego (Ustawa, 1997a, art. 271), czyli poświadcza nieprawdę w dokumentach, albo przestępstwa fałszu intelektualnego w postaci faktury (Ustawa, 1997a, art. 271a), a łączna wartość należności wynikająca z tych dokumentów przekracza dziesięciokrotność mienia wielkiej wartości, czyli 10 mln zł, podlega karze pozbawienia wolności od 5 lat do 25 lat.

Motywacje ustawodawcy do wprowadzenia tak surowo zagrożonego przestępstwa w polskim systemie prawnym znajdują swoje odzwierciedlenie w uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw z 2017 r.: „Projekt wprowadza także postać kwalifikowaną przestępstw określonych w art. 270a § 1 i art. 271a § 1 k.k. w stosunku do faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. Ten typ czynu miałby odnosić się w założeniu do członków największych zorganizowanych grup przestępczych, których działalność powoduje najpoważniejsze negatywne konsekwencje dla interesów majątkowych Skarbu Państwa, i być zagrożony karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karą 25 lat pozbawienia wolności" (Uzasadnienie, 2016, s. 13).

Na gruncie art. 277a § 1 (Ustawa, 2017) ustawodawca reguluje jeden typ kwalifikowany dla dwóch przestępstw: fałszu materialnego faktury z art. 270a § 1 i fałszu intelektualnego faktury z art. 271a § 1 (Ustawa 1997a). Przedmiot ochrony w przypadku art. 277a § 1 jest zatem analogiczny jak dla przedmiotów ochrony z art. 270a i art. 271a, przy czym ubocznym dobrem chronionym ze względu na tak wysoko określoną wartość łączną należności wynikających z faktur jest interes Skarbu Państwa.

Analogicznie jak w przypadku przestępstw z art. 270a i art. 271 dla wyczerpania znamion przestępstwa z art. 277a nie ma znaczenia, jaka jest rzeczywista wartość towarów wskazanych na pustych fakturach, fakt ich istnienia albo fikcyjności, stanu, liczby ani też kwota potencjalnego albo zaktualizowanego zagrożenia dla budżetu Skarbu Państwa. Kluczowa jest wartość wystawionych faktur, która przy przekroczeniu kwoty 10 mln zł powoduje automatycznie, że na gruncie art. 277a sprawca podlega karze pozbawienia wolności nawet do 25 lat (Mozgawa, 2022, art. 277a).

Z przestępczością w zakresie VAT często związana jest działalność zorganizowanej grupy przestępczej, w której udział penalizuje art. 258 (Ustawa, 1997a). Zorganizowana grupa przestępcza składa się co najmniej z trzech osób, których celem jest popełnienie czynu albo czynów zabronionych. Grupa ta nie musi mieć trwałej struktury ani długofalowego programu działania. Ważny jest element zorganizowania z określonym podziałem ról i wytypowanym kierownictwem.

Grupy przestępcze popełniające przestępstwa dotyczące VAT często tworzą karuzele podatkowe. Przepisy unijne określające stawkę VAT 0% dla wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów dały możliwość milionowych wyłudzeń na ogromną skalę. Zorganizowane grupy przestępcze pozorują obrót gospodarczy w określonym i stałym łańcuchu dostaw,

z wykorzystaniem podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w Polsce oraz innym, przynajmniej jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej, nie mając zaplecza technicznego czy osobowego pozwalającego na realizację rzekomo świadczonych usług lub sprzedaży. Dokonują fikcyjnych transakcji pomiędzy sobą, występując na końcu procederu bezpodstawnie o zwrot VAT.

W polskim porządku prawnym ustawodawca nie przewidział przestępstwa uczestnictwa w karuzeli podatkowej, organizowania procederu albo pomocnictwa czy podżegania do stworzenia struktury karuzelowej. Zachowania przestępcze określane mianem „karuzeli VAT" na ogół wyczerpują znamiona kilku typów czynów zabronionych przez ustawę. Uczestnicy karuzel VAT zazwyczaj swoim zachowaniem wyczerpują znamiona co najmniej jednego typu czynu zabronionego – wykroczenia albo przestępstwa, w szczególności: art. 56, 61, 62 (Ustawa, 1999) oraz art. 258, 270a, 271, 271a, 273, 277a, 299 (Ustawa, 2017). Ze względu na brak jednego przepisu karnego odnoszącego się wyłącznie do wyłudzeń karuzelowych uczestnicy karuzeli podatkowej zazwyczaj odpowiadają na podstawie kilku zbiegających się przepisów karnych. Jeżeli zebrany materiał dowodowy pozwala na ustalenie istnienia zorganizowanej grupy przestępczej i jej uczestnicy swoim zachowaniem wypełnili znamiona ustawowe przestępstwa, usłyszą również zarzut z art. 258 (Ustawa, 1997a).

Przestępstwo prania brudnych pieniędzy po raz pierwszy zostało wprowadzone do ustawodawstwa Stanów Zjednoczonych w latach 80. XX w. (Wróbel i Zoll, 2021, art. 299). W polskim prawie karnym czyn ten znalazł normatywne ujęcie najpierw w Ustawie z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa karnego (Ustawa, 1994), a następnie w art. 299 (Ustawa, 1997a). Przepis z art. 299 przewiduje dla sprawcy karę od 6 miesięcy do 8 lat pozbawienia wolności albo od roku do 10 lat pozbawienia wolności, jeżeli sprawca działał w porozumieniu z innymi osobami. Ustawodawca nie przewiduje kary grzywny ani ograniczenia wolności.

Przestępstwo to często jest popełniane w związku z oszustwami w zakresie VAT. Struktury karuzel VAT oraz inne formy przestępczości zorganizowanej wymagają od członków tych grup zalegalizowania pochodzenia środków, np. uzyskanych z handlu tzw. pustymi fakturami, w przypadku których na gruncie fikcyjnego zakupu towaru czy usług przedsiębiorca nie płaci wystawiającemu kwoty brutto wskazanej na fakturze, a np. 40% wartości określonego VAT. Na fakturze widnieje zapis „zapłacono gotówką", co nigdy nie nastąpiło, ponieważ faktura nie odzwierciedla rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i służy jedynie do zmniejszenia zobowiązania podatkowego kupującego.

W procederze prania pieniędzy mogą brać udział, poza sprawcami, również współsprawcy, sprawcy kierowniczy, sprawcy polecający, podżegacze i pomocnicy, a okolicznościami popełnienia przestępstwa są wszystkie fakty, które mają znaczenie dla realizacji znamion ustawowych przestępstwa, w szczególności porozumienie i rola osób współdziałających (Wróbel i Zoll, 2021, art. 299).

Pranie pieniędzy jest zjawiskiem ściśle związanym z przestępczością zorganizowaną, która przynosi ogromne zyski. Nielegalne źródło dochodu rodzi konieczność wprowadzenia tak uzyskanych pieniędzy do obrotu, co odbywa się pod pozorem legalnych zdarzeń gospodarczych. Pranie pieniędzy ma zatem na celu ukrycie przestępczego pochodzenia środków pieniężnych i możliwość korzystania z nich w przyszłości w sposób niebudzący wątpliwości np. urzędu skarbowego czy służb specjalnych.

W myśl art. 299 (Ustawa, 1997a) przedmiotami pochodzącymi bezpośrednio z przestępstwa prania pieniędzy są w szczególności środki płatnicze (np. waluta polska), instrumenty finansowe, wartości dewizowe lub papiery wartościowe. Mogą być nimi np. pieniądze pochodzące z handlu fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Wnioski

Czyny zabronione odnoszące się do oszustw związanych z VAT zostały przez ustawodawcę spenalizowane w Kodeksie karnym skarbowym oraz Kodeksie karnym. Istotne przepisy z punktu widzenia przestępczości w zakresie VAT uregulowano także w Ordynacji podatkowej i ustawie o VAT. Jednak to na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu karnego sprawcy wykroczeń i przestępstw, które godzą w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa, ponoszą odpowiedzialność karną w postaci grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności.

Przy dokonywaniu kwalifikacji prawnej czynów noszących znamiona oszustw dotyczących VAT istotne jest określenie rzeczywistego zamiaru sprawcy, czyli godzenie w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa (Duży, 2013, wstęp).

Zarzuty karne wobec osób dopuszczających się procederu oszustwa w zakresie VAT zazwyczaj stawiane są na podstawie przepisów Kodeksu karnego oraz Kodeksu karnego skarbowego. Nowelizacja prawa karnego w 2017 r. miała stanowić zmianę przełomową w polskim prawie karnym i przestępczości w VAT. Wprowadzenie przestępstwa zagrożonego karą od 5 lat albo 25 lat pozbawienia wolności (Ustawa, 2017, art. 277a) miało spowodować znaczący spadek przestępczości w tym zakresie, zmniejszenie luki VAT oraz zapobiec uszczupleniom podatkowym. Dotychczasowe orzecznictwo pokazuje kilka tendencji: przepis w części dotyczącej wymierzania kary za przestępstwo z art. 277a (Ustawa, 2017, art. 277a), tj. 25 lat pozbawienia wolności, był przepisem martwym oraz że prowadzone postępowania przygotowawcze, których przedmiotem są przestępstwa w zakresie podatku od towarów i usług, trwają wiele lat i dotychczas zostało wniesionych niewiele aktów oskarżenia albo zapadło niewiele prawomocnych wyroków skazujących.

Przepisy karne dotyczące przestępstw związanych z VAT są stosunkowo nowe i mogą, a nawet powinny podlegać dalszym nowelizacjom. Umożliwi to poprawę

skuteczności ich egzekwowania. O ile w okresie od 2018 r. do końca 2022 r. odnotowano znaczący wzrost postępowań przygotowawczych i wyroków wydanych w sprawach o przestępstwa w zakresie VAT, o tyle wymierzane kary nadal są tak niskie, że prawo karne w tym zakresie nie spełnia swoich funkcji: prewencyjnej i sprawiedliwościowej.

Zgodnie z treścią art. 277a (Ustawa, 2017), kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a § 1 albo art. 271a § 1 wobec faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności. W aktualnym orzecznictwie można uznać, że przepis ten jest częściowo martwy, czyli formalnie jest powszechnie obowiązujący, lecz w praktyce nie ma żadnego zastosowania albo jego zastosowanie jest znikome. Nie zapadł bowiem ani jeden wyrok skazujący przestępcę na 25 lat pozbawienia wolności w związku ze skazaniem go za popełnienie czynu z art. 277a (Ustawa, 2017). Według rzecznika prasowego Prokuratury Krajowej „w praktyce występuje zjawisko dość łagodnego traktowania przez sądy sprawców i orzekania wobec nich kar zbliżonych do dolnej granicy ustawowego zagrożenia" (Pokojska i Szulc, 2023).

Nowela, która weszła w życie 1 października 2023 r., zakłada zmiany w ponad 250 miejscach, co może przyczynić się do wymierzania surowszych kar w wyrokach. Przewiduje ona bowiem zaostrzenie odpowiedzialności karnej w przypadku czynów dotyczących mienia znacznej wartości oraz o wartości większej niż wielokrotność mienia wielkiej wartości. Skuteczność nowelizacji będzie można ocenić dopiero za kilkanaście miesięcy. Postępowania dotyczące przestępczości w zakresie VAT potrafią toczyć się latami. Bez względu jednak na wysokość kary przewidzianej za przestępstwa dotyczące VAT, jeżeli sądy będą orzekać kary wyłącznie na poziomie dolnej granicy, to zwiększanie górnej granicy do 25 lat, 30 lat czy nawet dożywocia będzie rozwiązaniem martwym, ponieważ nie będzie miało praktycznego zastosowania, a co za tym idzie – nie będzie spełniać funkcji odstraszającej, czyli prewencyjnej.

Jak podają Pokojska i Szulc (2023) na podstawie danych przekazanych przez Prokuraturę Krajową, w 2022 r. prokuratorzy zwiększyli liczbę prowadzonych spraw o przestępstwa VAT-owskie w całym kraju trzykrotnie w porównaniu do roku poprzedniego. Ponadto złożyli do sądów 404 akty oskarżenia w tym zakresie, co stanowi wzrost o połowę w porównaniu do roku 2021.

Działalność organów ścigania i zmiana przepisów karnych stanowią pożądany kierunek w dążeniu do ograniczenia przestępczości związanej z VAT. Jest to jednak jeden z elementów całego problemu. Postępowanie karne to etap końcowy po popełnieniu przestępstwa, jego ujawnieniu i zebraniu odpowiedniego materiału dowodowego. Należy zatem skupić się na tym, dlaczego dotychczas wdrożone przez państwo rozwiązania nadal pozostawiają możliwości dla przestępców w zakresie VAT. Precyzyjnie sformułowane przepisy, brak luk w prawie oraz odpowiednia penalizacja

w połączeniu z edukacją społeczeństwa mogą przyczynić się do zmniejszenia problemu przestępczości dotyczącej VAT. Państwo musi się zmierzyć z wyzwaniami, jakie stawia przed nim niedoskonałość VAT, skala przestępczości z tym związanej oraz sprzyjające jej okoliczności, w tym łatwość rejestracji podmiotu gospodarczego czy otwierania nowych rachunków bankowych, możliwość rejestrowania siedziby podmiotu w tzw. wirtualnym biurze czy kwartalne rozliczanie VAT (Wyszyński, 2020, s. 82). Ta forma przestępczości stanowi dziś zagrożenie dla pewności dochodów budżetu państwa i stabilności finansów publicznych. Zagraża również porządkowi prawnemu i gospodarczemu, mając istotny wpływ na funkcjonowanie państwa.

Bibliografia

Babiarz, S. (red). 2019. *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (wyd. 11). Wolters Kluwer Polska. LEX.

Duży, J. (2013). *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*. Wolters Kluwer Polska. LEX.

Ehtisham, A. i Abdulrazak, A. F. (2010). *Fiscal reforms in the Middle East: VAT in the Gulf Cooperation Council*. Edward Elgar Publishing.

Etel, L. (2022), *Ordynacja podatkowa. Komentarz.* Tom 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk.* Wolters Kluwer Polska. LEX.

Giezek, J. (red.). (2021). *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz.* Wolters Kluwer Polska. LEX.

Jezusek, A. (2017). Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przepadkowi. *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych*, *1*, 139–163.

Kardas, P. (2007). Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną. *Prokuratura i Prawo*, *2*, s. 5–27.

Kotowski, W. (2017). Karuzele podatkowe. W: I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT* (s. 19–32). Wolters Kluwer Polska.

Kurzyński, M. (2018). *Wykaz wyrażeń ustawowych wykorzystywanych w prawie karnym skarbowym.* https://tinyurl.com/4re6rtzs

Matarewicz, J. (2022). *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany.* Wolters Kluwer Polska. LEX.

Mozgawa, M. (red). (2022). *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany.* LEX.

Pawelec, S. (2020). Karuzele VAT – wybrane zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego. Wprowadzenie do problematyki. W: S. Pawelec (red.), *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego* (s. 15–30). Wolters Kluwer Polska.

Pokojska A. i Szulc M. (2023, 28 lutego). Prokuratura coraz skuteczniejsza w walce z oszustwami w VAT. *Dziennik Gazeta Prawna*. https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8668460,oszustwa-vat-prokuratura-sprawy-2022.html

Rada Ministrów. (2022). *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. Omówienie.* https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021

Rozporządzenie. (2011). Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1331).

Rozporządzenie. (2022). Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 września 2022 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r. (Dz. U. z 2022 r., poz. 1952).

Ustawa. (1993). Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50).

Ustawa. (1994). Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa (Dz. U. z 1994 r. Nr 126, poz. 615).

Ustawa. (1997a). Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 ze zm.).

Ustawa. (1997b). Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).

Ustawa. (1999). Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.).

Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).

Ustawa. (2012). Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz. U. z 2012 r., poz. 1529).

Ustawa. (2016). Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947 ze zm.).

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

Ustawa. (2022). Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r., poz. 2600).

Uzasadnienie. (2016). Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw. Druk nr 888 z dnia 21 września 2016 r.

Wróbel, W. i Zoll, A. (2017). *Kodeks karny. Część szczególna.* Tom II. Część II: *Komentarz do art. 212–277d.* LEX.

Wróbel, W. i Zoll A. (2021). *Kodeks karny. Część szczególna.* Tom III: *Komentarz do art. 278–363 k.k.* (wyd. 5). LEX.

Wyrok WSA. (2010). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 listopada 2010 r., sygn. III SA/Po 609/10. LEX nr 757299.

Wyszyński, K. (2020). Wyłudzenia karuzelowe – ogólna charakterystyka na tle wybranych zagadnień prawa karnego materialnego i procesowego. W: S. Pawelec (red.), *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego* (s. 51–117). Wolters Kluwer Polska.

Zgoliński, I. (red.). (2021). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* (wyd. 2). Wolters Kluwer Polska. LEX.