



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 20-08-2020 r.

Adam Bodnar

II.510.791.2019.MM

Pan

Tadeusz Kościński

Minister Finansów

Wielce Szanowny Panie Ministrze

Do mojego Biura wpływają wnioski obywateli, wskazujące, że przepisy obowiązującego prawa nie pozwalają podatnikom bronić się przed nieuprawnionymi zarzutami posługiwania się nierzetelnymi fakturami, co w istocie oznacza, że można im przedstawić w istocie dowolne zarzuty. Brak możliwości obrony ma być wykorzystywany przeciwko podatnikom, którzy nie mają wpływu na to, czy faktury były wystawione rzetelnie czy też nie. Wnioskodawcy wskazują, że jest to zasadniczy mankament art. 62 § 2 k.k.s., na podstawie którego możliwe jest skazanie uczciwych podatników na surowe kary.

Zgodnie z art. 62 § 2 k.k.s., kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie. Wskazany artykuł statuuje dwa typy czynów zabronionych: [1] wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny, [2] posługiwania się wystawionymi w sposób nierzetelny fakturą lub rachunkiem. Obydwa te delikty karnoskarbowe popełniane są w związku z realizacją obowiązków dokumentowania zdarzeń gospodarczych za pomocą faktur, rachunków, paragonów i dowodów zakupu towarów¹. Przedmiotem ochrony art. 62 § 2 k.k.s. jest mienie Skarbu Państwa oraz Unii Europejskiej, a także mienie podmiotów

¹ G. Łabuda, Komentarz do art. 62 k.k.s., w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex/el/ 2017, teza 2.

(uczestników obrotu gospodarczego), na rzecz których wystawiane są faktury, rachunki, paragony i dowody nabycia towarów.

Podmiotem czynu posługiwania się fakturą wystawioną w sposób nierzetelny określonego w art. 62 § 2 k.k.s. jest każdy, kto fakturą taką się posługuje. Jest to zatem delikt powszechny, dla popełnienia którego sprawca nie musi posiadać określonych kwalifikacji, poza zdolnością do ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej. Z drugiej strony, jak wskazuje I. Zgoliński, skoro art. 62 § 2 k.k.s. odwołuje się do dokumentów podatkowych w rozumieniu przepisu art. 62 § 1 k.k.s., a więc implementuje do swej treści także znamię „wbrew obowiązkowi”, to wystawić nierzetelną fakturę lub dokument może jedynie podmiot zobowiązany do wystawienia dokumentu podatkowego, a nie każdy podmiot, stąd ta forma popełnienia przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. jest czynem o charakterze indywidualnym².

Rachunki i faktury nierzetelne, o których mowa w art. 62 § 2 k.k.s., dokumentują zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało, zaistniało w innej dacie lub w innych rozmiarach bądź też zaistniało między innymi podmiotami gospodarczymi³.

Z dniem 1 marca 2017 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw⁴ (dalej: „ustawa z 10.02.2017 r.”). Przepisami tej ustawy wprowadzono do kodeksu karnego m.in. nowe typy przestępstw: fałsz materialny faktury (art. 270a k.k.) i fałsz intelektualny faktury (art. 271a k.k.). W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy wskazano, że wejście w życie nowych przepisów karnych będzie się wiązać z działaniami organów państwowych zmierzającymi do ograniczenia wyłudzeń podatku VAT⁵. W dalszej części uzasadnienia projektu wskazano, że „zagrożenie tych czynów jedynie sankcjami wynikającymi z Kodeksu karnego skarbowego trudno uznać za wystarczające, szczególnie w sytuacji, gdy powodują one znaczne uszczuplenia dochodów”⁶. Tym samym dostrzeżono niedoskonałości norm prawa

² I. Zgoliński, Komentarz do art. 62 k.k.s., w: I. Zgoliński (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex/el. 2018, teza 4. Por. T. Oczkowski [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie..., s. 232; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks..., 2010, s. 372; F. Prusak, Komentarz do art. 62 k.k.s., LEX 2006; W. Kotowski, B. Kurzępa, Komentarz do art. 62 k.k.s., LEX 2007.

³ Wyrok NSA z 6.06.1997 r. I SA/Ka 621/97, LEX nr 29937.

⁴ Dz.U. z 2017 r., poz. 244.

⁵ Sejm VIII kadencji, druk sejmowy nr 888.

⁶ Ibidem.

karnego skarbowego oraz konieczność dodatkowego unormowania przedmiotowego zagadnienia.

Jak zauważyła A. Błachnio, „jeżeli zatem przepisy, których zasadniczym celem obowiązania jest ochrona interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Wspólnot Europejskich, nie spełniają pokładanych w nich zadań i konieczna jest interwencja prawodawcy na gruncie prawa karnego powszechnego, pojawia się pytanie o zasadność obowiązywania tychże norm na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i braku ich ustawowej deregulacji”⁷.

Aktualnie, jak wskazuje się w doktrynie, regulacja art. 62 § 2 i 2a k.k.s zawierającego podstawowy typ przestępstwa skarbowego wystawienia rachunku lub faktury w nierzetelny sposób jest niespójna z regulacją art. 271a § 1 k.k. zawierającego podstawowy typ występku fałszu intelektualnego. Dyspozycją art. 62 § 2 k.k.s. objęte są przypadki, które stanowią przestępstwo fałszu intelektualnego (art. 271a § 2 k.k., art. 277a § 1 k.k.), zaś dyspozycją art. 62 § 2a k.k.s. zawierającego uprzywilejowany typ przestępstwa skarbowego wystawienia rachunku lub faktury w nierzetelny sposób objęte są przypadki, które częściowo znajdują się w zakresie art. 271a § 1 k.k. zawierającego podstawowy typ występku fałszu intelektualnego⁸. Jak wskazuje S. Kowalski, „[r]ozszerzenie zakresu kryminalizacji w art. 271a § 1 k.k. byłoby uzasadnione skreśleniem art. 62 § 2 i § 2a k.k.s. oraz odpowiednią modyfikacją art. 62 § 5 k.k.s., a równocześnie usuwałoby niespójność w relacjach między tymi przepisami, polegającą na tym, że jedynie poświadczenie nieprawdy w fakturze mogące mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu może stanowić przestępstwo, zaś takie samo poświadczenie nieprawdy w rachunku już nie, choć – bezsprzecznie – i ono może mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, a w szczególności podatku dochodowego”⁹.

Znamię czynnościowe wystawienia faktury lub rachunku w sposób nierzetelny określone w art. 62 § 2 k.k.s. obejmuje zachowanie polegające na sporządzeniu dokumentu nieodzwierciedlającego stanu rzeczywistego. Jednocześnie, za fakturę wystawioną w sposób

⁷ A. Błachnio, Przemysł poświadczenia nieprawdy w fakturze na gruncie art. 271a k.k., PS 2018, nr 5, s. 85-98.

⁸ S. Kowalski, Uwagi o karnopravných kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny, PiP 2019, nr 2, s. 101.

⁹ Ibidem, s. 100.

nierzetelny uznaje się nie tylko taką fakturę, która nie odzwierciedla jakiegokolwiek dostawy towaru lub usługi (towaru lub usługi w rzeczywistości nie było), ale również taką fakturę, która co prawda odnotowuje, że dostawa miała miejsce, jednak wystawca faktury (lub rzadziej, jej odbiorca) nie jest podmiotem, który w rzeczywistości owej dostawy dokonał. W praktyce stosowania prawa, tego rodzaju faktury zdarzają się równie często, a może nawet częściej niż faktury „klasycznie” nierzetelne (tj. całkowicie fikcyjne). Jeśli nie tracić z pola widzenia okoliczności, że odpowiedzialność karnoskarbowa z mocy art. 62 § 2 k.k.s. ciąży również na nabywcy towaru lub usługi (jest on bowiem tym, który fakturą posługuje się – odbiera, wprowadza do urzędzeń księgowych i ostatecznie do rozliczenia podatkowego), to kwestią pierwszorzędą w tego rodzaju stanach faktycznych jest ustalenie strony podmiotowej takiego nabywcy. Pytanie sprowadza się zatem do tego, czy nabywca, któremu dostarczono towar lub usługę, miał świadomość, że faktycznym dostawcą towaru lub usługi nie jest wystawca faktury, lecz inny podmiot. Obserwacja praktyki niestety nie napawa optymizmem, dość powszechnie bowiem sprawców posłużenia się fakturą nierzetelną traktuje się jako tych, którzy działali umyślnie¹⁰.

Dlatego też w doktrynie prawa wskazuje się, że warunkiem odpowiedzialności z art. 62 § 2 k.k.s. musi być odpowiedni poziom świadomości po stronie sprawcy. Zarówno wystawca, jak i posługujący się dokumentami nierzetelnymi, muszą co najmniej godzić się z faktem, iż zawierają one dane sprzeczne z rzeczywistością¹¹.

Odmowa wydania faktury lub rachunku jest czynem, który może być popełniony jedynie w zamiarze bezpośrednim. W doktrynie został sformułowany pogląd, że przy czynie zabronionym z art. 62 § 2 k.k.s. – w formie polegającej na posłużeniu się fakturą nierzetelną – przy badaniu strony podmiotowej nie wolno tracić z pola widzenia faktu, iż odbiorca faktury ma w polskim systemie prawa niezwykle skromne możliwości sprawdzenia, czy wystawca takiej faktury jest rzeczywistym dostawcą towaru lub usługi. Odbiorca faktury może jedynie dokonać ustalenia, czy wystawca jest podmiotem zarejestrowanym jako przedsiębiorca (w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej) oraz czy jest on czynnym podatnikiem VAT (co uprawnia go do wystawiania faktur – sprawdzenie odbywa się poprzez internet na witrynie Ministerstwa

¹⁰ G. Łabuda, Komentarz do art. 62 k.k.s., teza 15.

¹¹ Ibidem.

Finansów). Odbiorca faktury nie może jednak ustalić, czy wystawca składa w organach podatkowych deklaracje dla podatku od towarów i usług, nie może także dowiedzieć się, czy regularnie płaci on podatki, naprzeciw temu bowiem stoją regulacje tajemnicy skarbowej (art. 293 i n. ordynacji podatkowej). W zasadzie zatem odbiorca faktury, otrzymując ją od wystawcy, rzadko kiedy wie, czy ten, kto ją wystawił, jest faktycznym dostawcą. „Nad uwarunkowaniami faktycznymi, w jakich znajdują się posługujący się fakturami (odbiorcy), nie sposób zatem przejść obojętnie, w przeciwnym bowiem wypadku surowa penalizacja tych zachowań stanowić będzie o „wylaniu dziecka z kąpielą”, gdyż wielu niewinnych w szybkim czasie zasiedli zakłady karne”¹².

Jak wskazuje M. Królikowski, w praktyce „doszło do radykalnego przesunięcia strony podmiotowej przestępstw umyślnych, z którymi mamy do czynienia, gdy sprawca ma świadomość ryzyka i godzi się na nie, w stronę nieświadomości – gdy podatnik nie wie albo nie ma pewności, że faktura VAT, którą otrzymał i którą się posługuje, jest tzw. pustą fakturą. W ten sposób umyślne przestępstwo skarbowe obejmuje w praktyce również sytuacje niepewności, gdy osoby przypadkowe zostają włączone w proceder”¹³. Autor ten podnosi również, że „Ministerstwo Finansów przez lata nie opublikowało standardów należytej staranności. [...] Wątpliwości budzi m.in. fakt, iż wzorce należytej staranności nie były dostępne w latach 2012-2015. Sądy administracyjne wprowadziły je w swoich orzeczeniach dopiero od 2016 r. Tymczasem według tych standardów rozlicza się ludzi działających w latach 2012-2014”¹⁴.

Mając na względzie fakt, że odbiorca faktury nie ma możliwości ustalenia, czy wystawca składa w organach podatkowych deklaracje dla podatku od towarów i usług, nie może także dowiedzieć się, czy regularnie płaci on podatki, a tym samym praktycznie nie może wiedzieć, czy ten, kto fakturę wystawił, jest faktycznym dostawcą, w powiązaniu z penalizacją tego typu zachowania przemawia za tym, że art. 62 § 2 k.k.s. jest niezgodny z art. 2 Konstytucji z uwagi na fakt, że wskazana regulacja narusza zasadę zaufania obywatela do państwa, jednoznaczności prawa oraz bezpieczeństwa prawnego jednostki. Można również podnieść zasadne zastrzeżenia co do zgodności wskazanego przepisu z art. 7

¹² Ibidem, teza 22.

¹³ Cytat za: <https://www.prawo.pl/podatki/czy-po-20-latach-prawo-karne-skarbowe-wymaga-zmiany,495735.html> (dostęp: 24/02/2020 r.).

¹⁴ Ibidem.

Konstytucji RP z uwagi na nieprecyzyjne i niejednoznaczne określenie w przepisach prawa znamion czynu zabronionego w postaci posługiwania się nierzetelną fakturą.

Nie ulega wątpliwości, że przepisy prawa karnego powinna cechować precyzyjność, jasność oraz legislacyjna poprawność, gwarantująca ich komunikatywność wobec adresatów¹⁵. Wymogów wynikających z zasady *nullum crimen sine lege certa* wynikającej z art. 42 ust. 1 Konstytucji RP nie spełniają w konsekwencji wskazania ogólnikowe, niezupełne, nieprecyzyjne czy też niejednoznaczne, które uniemożliwiałyby określenie kręgu zachowań karalnych¹⁶ lub umożliwiały daleko idącą swobodę interpretacji co do znamion czynu zabronionego pod groźbą kary¹⁷.

Zasada dostatecznej określoności czynu zabronionego pod groźbą kary wymaga również takiego opisu czynu karalnego, aby można było jednoznacznie odróżnić typy zachowań zabronionych przez ustawę pod groźbą kary od zachowań niekaralnych (funkcja zewnętrzna określoności czynu), ale również, aby można było wzajemnie odróżnić od siebie poszczególne typy czynów zabronionych pod groźbą kary (funkcja wewnętrzna określoności czynu)¹⁸.

Istotnym wyznacznikiem zasady dostatecznej określoności czynu zabronionego jest to, aby przepis ustawy karnej spełniał test obliczalności i przewidywalności skutków prawnych działań jego adresata. Ze względu na zasadę zaufania do państwa i stanowionego prawa oraz postulat pewności prawa, konieczne jest zapewnienie jednostce rozpoznawalności *ex ante*, jakie czyny zabronione zostały uznane przez ustawodawcę za karalne. W konsekwencji ustawa musi na tyle precyzyjnie określać czyn zabroniony pod groźbą kary i samą karę, aby zapewniony został przez ustawodawcę wymóg obliczalności i przewidywalności skutków prawnych działań zarówno jednostki, jak i organów stosujących prawo¹⁹. Dlatego też jedną z najważniejszych funkcji zasady *nullum crimen sine lege* jest danie jednostce możliwości zorientowania się, za jaki czyn zabroniony grozi

¹⁵ Orzeczenie TK z 26.04.1995 r., K 11/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 12; wyroki TK z: 19.07.2011 r., K 11/10, OTK-A 2011, Nr 6, poz. 60; 14.12.2011 r., SK 42/09, OTK-A 2011, Nr 10, poz. 118.

¹⁶ Wyrok TK z 1.12.2010 r., K 41/07, OTK-A 2010, Nr 10, poz. 127.

¹⁷ Wyrok TK z 26.11.2003 r., SK 22/02, OTK-A 2003, Nr 9, poz. 97.

¹⁸ K. Buchała, Konstytucja a podstawowe zasady prawa karnego materialnego, w: J. Trzciniński, A. Jankiewicz (red.), Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. Janiny Zakrzewskiej, Warszawa 1996, s. 288; A. Zoll, Zasady prawa karnego w projekcie konstytucji, PiP 1997, Nr 3, s. 75; Wyroki TK z: 9.06.2015 r., SK 47/13, OTK-A 2015, Nr 6, poz. 81; 6.10.2015 r., SK 54/13, OTK-A 2015, Nr 9, poz. 142.

¹⁹ R. Dębski, Zasada *nullum crimen sine lege* i postulat wyłączności ustawy, „Folia Iuridica” 50, 1992., s. 113; tenże, Pozaustawowe znamiona przestępstwa, Łódź 1995, s. 26.

odpowiedzialność karna²⁰, a zatem możliwość zdekodowania zbioru zachowań, których podjęcie zagrożone jest w ustawie stosowną karą. Istotą zasady dostatecznej określoności czynu zabronionego pod groźbą kary, wynikającej z art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, jest zapewnienie adresatom normy, a zatem zarówno jednostce, jak i organom stosującym prawo, co najmniej możliwości przewidzenia, podjęcie jakich zachowań sprzecznych z nakazem lub zakazem postępowania zostało przez ustawodawcę zagrożone karą²¹.

Test dostatecznej określoności jest spełniony, jeżeli adresat normy prawnokarnej jest w stanie zrekonstruować, jedynie na podstawie przepisu ustawy, zasadnicze znamiona czynu zabronionego pod groźbą kary²², a zatem krąg zachowań karalnych. Jednostka, po lekturze samej ustawy, nie może pozostawać w nieświadomości lub niepewności, czy określone zachowanie stanowi czyn zabroniony pod groźbą kary²³, a zatem musi mieć zapewnioną możliwość rozpoznania, w jakich okolicznościach narażona jest na odpowiedzialność karną²⁴. Dla adresata normy, jak i organów stosujących prawo, nie może budzić wątpliwości, kto może ponieść odpowiedzialność karną, jakie zachowanie stanowi czyn zabroniony pod groźbą kary oraz jaka jest przewidziana za jego popełnienie kara²⁵.

Ponieważ, jak wskazano wyżej, w przypadku art. 62 § 2 k.k.s. doszło do radykalnego przesunięcia strony podmiotowej z charakterystycznej dla przestępstw umyślnych, gdy sprawca ma świadomość ryzyka i godzi się na nie, w stronę nieświadomości – gdy podatnik nie wie albo nie ma pewności, że faktura VAT, którą otrzymał i którą się posłuży, nie jest tzw. pustą fakturą, umyślne przestępstwo skarbowe obejmuje w praktyce również sytuacje niepewności, gdy osoby przypadkowe zostają włączone w nielegalny proceder. Tym samym należy uznać, że art. 62 § 2 k.k.s. jest niezgodny z art. 42 ust. 1 Konstytucji RP w zakresie określenia podstawowego znamienia czynu (posługiwania się fakturą) w sposób

²⁰ L. Gardocki, Typowe zakłócenia funkcji zasady nullum crimen sine lege, *Studia Iuridica* t. X, 1982, s. 45.

²¹ T. Sroka, Realizacja zasady określoności czynu zabronionego z art. 42 ust. 1 konstytucji na gruncie odpowiedzialności dyscyplinarnej, *Forum Prawnicze* 6/2013, s. 13–15.

²² Wyroki TK z: 19.07.2011 r., K 11/10, OTK-A 2011, Nr 6, poz. 60; 27.02.2014 r., P 31/13, OTK-A 2014, Nr 2, poz. 16; 17.02.2015 r., K 15/13, OTK-A 2015, Nr 2, poz. 16; 9.06.2015 r., SK 47/13, OTK-A 2015, Nr 6, poz. 81.

²³ Wyroki TK z: 26.11.2003 r., SK 22/02, OTKA 2003, Nr 9, poz. 97; 5.05.2004 r., P 2/03, OTK-A 2004, Nr 5, poz. 39; 19.07.2011 r., K 11/10, OTK-A 2011, Nr 6, poz. 60; 14.02.2012 r., P 20/10, OTK-A 2012, Nr 2, poz. 15; 9.06.2015 r., SK 47/13, OTK-A 2015, Nr 6, poz. 81.

²⁴ Wyroki TK z: 1.12.2010 r., K 41/07, OTK-A 2010, Nr 10, poz. 127; 9.06.2015 r., SK 47/13, OTKA 2015, Nr 6, poz. 81.

²⁵ Wyroki TK z: 26.11.2003 r., SK 22/02, OTKA 2003, Nr 9, poz. 97; 5.05.2004 r., P 2/03, OTK-A 2004, Nr 5, poz. 39; 23.06.2009 r., K 54/07, OTK-A 2009, Nr 6, poz. 86; 1.12.2010 r., K 41/07, OTK-A 2010, Nr 10, poz. 127; 14.02.2012 r., P 20/10, OTK-A 2012, Nr 2, poz. 15.

nieodpowiadający minimalnym wymogom precyzji, nie spełniając wymogu obliczalności i przewidywalności skutków prawnych działań zarówno jednostki, jak i organów stosujących prawo. Z uwagi zaś na nieprzewidywalność przedmiotowej regulacji i niemożność rozeznania się przez jednostkę czy jest adresatem normy określonej w art. 62 § 2 k.k.s., należy wyrazić wątpliwość, czy przepis ten wypełnia także standardy wynikające z art. 7 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności.

Wszelkie powyższe zastrzeżenia odnieść należy odpowiednio do art. 62 § 2a k.k.s., który stanowi typ uprzywilejowany czynu z art. 62 § 2 k.k.s. wyróżniony ze względu na wartość faktury. Opis czynności sprawczej stanowi jednak proste powielenie sformułowań użytych w art. 62 § 2 k.k.s.

Mając na uwadze powyższe, zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o rozważenie możliwości podjęcia odpowiednich działań legislacyjnych w kierunku uchylecia lub odpowiedniej zmiany zakresu art. 62 § 2 i 2a k.k.s. i poinformowanie mnie o ich wyniku.

Łączę wyrazy szacunku

Adam Bodnar

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/