



PREZES RADY MINISTRÓW

Warszawa, dnia 21 września 2016 r.

RM-10-101-16

Pan Marek KUCHCIŃSKI
Marszałek Sejmu

Szanowny Panie Marszałku

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi

projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw.

W załączeniu przedstawiam także opinię dotyczącą zgodności proponowanych regulacji z prawem Unii Europejskiej.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Sprawiedliwości.

Z poważaniem

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw¹⁾

Art. 1. W ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2016 r. poz. 1137) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 115:

a) § 7 otrzymuje brzmienie:

„§ 7. Przepis § 5 stosuje się odpowiednio do określenia „znaczna szkoda” oraz określenia „wartość lub łączna wartość jest znaczna”.”,

b) po § 7 dodaje się § 7a w brzmieniu:

„§ 7a. Przepis § 6 stosuje się odpowiednio do określenia „szkoda w wielkich rozmiarach” oraz określenia „wartość lub łączna wartość jest wielka”.”,

c) po § 14 dodaje się § 14a w brzmieniu:

„§ 14a. Fakturą jest dokument, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.²⁾).”;

2) po art. 270 dodaje się art. 270a w brzmieniu:

„Art. 270a. § 1. 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 6 miesięcy do lat 8.

§ 2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest wielka, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu,

podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3.

¹⁾ Niniejszą ustawą zmienia się ustawy: ustawę z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji, ustawę z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej, ustawę z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, ustawę z dnia 24 sierpnia 2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych i ustawę z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym.

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2016 r. poz. 846, 960, 1052, 1206 i 1228.

§ 3. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.”;

3) po art. 271 dodaje się art. 271a w brzmieniu:

„Art. 271a. § 1. Kto wystawia fakturę lub faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, podając 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 6 miesięcy do lat 8.

§ 2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest wielka, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu,

podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3.

§ 3. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.”;

4) po art. 277 dodaje się art. 277a–277d w brzmieniu:

„Art. 277a. 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 pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości,

podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności.

Art. 277b. W razie skazania za przestępstwo określone w art. 270a § 1 lub 2, art. 271a § 1 lub 2 albo art. 277a, grzywnę orzeczoną obok kary pozbawienia wolności można wymierzyć w wysokości do 3000 stawek dziennych.

Art. 277c. § 1. Sąd na wniosek prokuratora stosuje nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1 lub 2 lub art. 271a § 1 lub 2, który zawiadomił o nim organ powołany do ścigania przestępstw i ujawnił wszystkie istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców, zanim organ ten o nich się dowiedział.

§ 2. Sąd na wniosek prokuratora może odstąpić od wymierzenia kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1, 2 lub 3 lub art. 271a § 1, 2 lub 3, który, oprócz spełnienia warunków określonych w § 1, zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

§ 3. Sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 277a, który, oprócz spełnienia warunków określonych w § 1, zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

Art. 277d. Przepisy art. 277c § 1 i 3 stosuje się odpowiednio do sprawcy, który po wszczęciu postępowania ujawnił wobec organu powołanego do ścigania przestępstw wszystkie jemu znane, a nieznanе dotychczas temu organowi istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców.”.

Art. 2. W ustawie z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U z 2015 r. poz. 355, z późn. zm.³⁾) w art. 19 w ust. 1 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) określonych w art. 134, art. 135 § 1, art. 136 § 1, art. 156 § 1 i 3, art. 163 § 1 i 3, art. 164 § 1, art. 165 § 1 i 3, art. 166, art. 167, art. 173 § 1 i 3, art. 189, art. 189a, art. 211a, art. 223, art. 228 § 1 i 3–5, art. 229 § 1 i 3–5, art. 230 § 1, art. 230a § 1, art. 231 § 2, art. 232–240, art. 245, art. 246, art. 252 § 1–3, art. 258, art. 269, art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2, art. 277a, art. 280–282, art. 285 § 1, art. 286 § 1, art. 296 § 1–3, art. 296a § 1, 2 i 4, art. 299 § 1–6 oraz art. 310 § 1, 2 i 4 Kodeksu karnego;”.

Art. 3. W ustawie z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (Dz. U. z 2014 r. poz. 1402, z późn. zm.⁴⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 9e w ust. 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) określonych w art. 163 § 1, art. 164 § 1, art. 165 § 1, art. 166 § 1 i 2, art. 167, art. 168, art. 171, art. 172, art. 173 § 1, art. 258, art. 264 § 2 i 3, art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2, art. 277a i art. 299 § 1 Kodeksu karnego;”;

2) w art. 9f w ust. 1 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

³⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2015 r. poz. 529, 1045, 1066, 1217, 1268, 1890, 2023 i 2281 oraz z 2016 r. poz. 147, 437, 669, 862, 904, 960 i 1250.

⁴⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2014 r. poz. 1822, z 2015 r. poz. 529, 1045, 1066, 1217, 1268, 1322, 1336, 1607, 1642, 1830, 1890, 2023 i 2281 oraz z 2016 r. poz. 147, 437, 615, 669, 904, 960 i 1250.

„2) określone w art. 163 § 1, art. 164 § 1, art. 165 § 1, art. 166 § 1 i 2, art. 167, art. 168, art. 171, art. 172, art. 173 § 1, art. 258, art. 264 § 2 i 3, art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a Kodeksu karnego,”.

Art. 4. W ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720 i 1165) w art. 36c w ust. 1 po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:

„2a) określonych w art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a Kodeksu karnego,”.

Art. 5. W ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. poz. 555, z późn. zm.⁵⁾) w art. 237 w § 3 po pkt 12 dodaje się pkt 12a w brzmieniu:

„12a) podrabiania, przerabiania lub używania faktur podrobionych lub przerobionych w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym oraz wystawiania i używania faktur poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym,”.

Art. 6. W ustawie z dnia 24 sierpnia 2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 96, z późn. zm.⁶⁾) w art. 31 w ust. 1 pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) określonych w art. 140, art. 156 § 1 i 3, art. 163 § 1 i 3, art. 164 § 1, art. 165 § 1 i 3, art. 166, art. 167, art. 171 § 1, art. 173 § 1 i 3, art. 189, art. 189a, art. 200, art. 200a, art. 202 § 3 i 4, art. 211a, art. 223, art. 228 § 1 i 3–5, art. 229 § 1 i 3–5, art. 230 § 1, art. 230a § 1, art. 231 § 1 i 2, art. 232–240, art. 245, art. 246, art. 252 § 1–3, art. 258, art. 263 § 1 i 2, art. 265, art. 269, art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2,

⁵⁾ Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 1999 r. poz. 931, z 2000 r. poz. 580, 717, 852 i 1027, z 2001 r. poz. 1071 i 1149, z 2002 r. poz. 676, z 2003 r. poz. 155, 1061 i 1188, z 2004 r. poz. 514, 626, 889, 2405 i 2641, z 2005 r. poz. 70, 461, 680, 821, 1181, 1203, 1363, 1416 i 1479, z 2006 r. poz. 118, 467, 659, 708, 711, 1009, 1013, 1192, 1647 i 1648, z 2007 r. poz. 116, 432, 539, 589, 664, 766, 849 i 903, z 2008 r. poz. 162, 648, 686, 802, 1133, 1308, 1344, 1485, 1571 i 1651, z 2009 r. poz. 39, 104, 171, 585, 716, 1051, 1178, 1323, 1375, 1474 i 1589, z 2010 r. poz. 46, 626, 669, 826, 842, 1228 i 1307, z 2011 r. poz. 245, 246, 273, 654, 678, 829, 1135, 1280, 1430, 1431, 1438 i 1645, z 2012 r. poz. 886, 1091, 1101, 1327, 1426, 1447 i 1529, z 2013 r. poz. 480, 765, 849, 1247, 1282, 1436 i 1650, z 2014 r. poz. 85, 384, 694, 1375 i 1556, z 2015 r. poz. 21, 290, 396, 1185, 1186, 1334, 1788, 1855 i 2281 oraz z 2016 r. poz. 178, 437, 1020, 1070 i 1243.

⁶⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2016 r. poz. 147, 178, 437 i 904.

art. 277a, art. 280–282, art. 285 § 1, art. 286 § 1 i 2, art. 299 § 1–6, art. 305, art. 310 § 1, 2 i 4, art. 339 § 2, art. 345 § 2 i 3 oraz art. 358 § 2 Kodeksu karnego,”.

Art. 7. W ustawie z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1310) w art. 17 w ust. 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) określonych w art. 228–231, art. 250a, art. 258, art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2, art. 277a, art. 286, art. 296–297, art. 299, art. 305, art. 310 § 1, 2 i 4 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny,”.

Art. 8. Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

UZASADNIENIE

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 rocznie.

Metody wyłudzenia VAT należy podzielić na dwa rodzaje: dotyczące podatku należnego oraz dotyczące podatku naliczonego i zwrotu podatku. W tym zakresie można wskazać na najczęstsze sposoby dokonywania wyłudzeń:

- 1) wystawianie faktur przez podmiot rzeczywiście istniejący, który nie wykonał czynności, która to czynność miała w rzeczywistości miejsce, lecz podatnikiem był ktoś inny,
- 2) wystawianie faktur z tytułu czynności, które obiektywnie w ogóle nie miały miejsca,
- 3) wystawianie faktur przez podmiot całkiem fikcyjny, który powstał tylko po to, aby wystawić te dokumenty,
- 4) wystawianie faktur i dokumentów celnych na czynność pozorną, czyli obiektywnie istniejącą, ale ukrywającą inne zdarzenie, które było w rzeczywistości inną transakcją,
- 5) dostawa towaru, który faktycznie nie opuszcza kraju, jest deklarowana jako dostawa wewnątrzspółnotowa towarów lub eksport (fikcyjny wywóz),
- 6) usługi świadczone na terytorium kraju są opodatkowane stawką podstawową, lecz fikcyjne jest deklarowanie jako czynność opodatkowania stawką 0% lub stawką obniżoną (zaniżenie podatku należnego),
- 7) usługi mają miejsce świadczenia na terytorium kraju, lecz są fikcyjne deklarowane jako wykonane poza terytorium kraju (fikcyjne miejsce świadczenia),
- 8) deklarowanie dostawy towarów niewymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług jako objętych „krajowym” odwrotnym obciążeniem (fikcyjny brak podmiotowości).

Niezależnie od konieczności przeciwdziałania takim praktykom poprzez nowelizacje unormowań podatkowych i z zakresu postępowań administracyjnych oraz karno-skarbowych, projektodawca uznaje również za niezbędne zwalczanie zjawiska wyłudzenia podatku VAT przy użyciu instrumentów prawnokarnych. Chodzi bowiem o to, by tego typu zachowania

zmierzające do nielegalnego uzyskania środków finansowych kosztem budżetu państwa stały się nieopłacalne, a odpowiednio surowa sankcja karna miała walor odstraszający potencjalnych sprawców. Jest bowiem oczywiste, że osoby popełniające przestępstwa karno-skarbowe w większym stopniu niż sprawcy przestępstw kryminalnych planują swe działania, dokonując swoistego rachunku zysków i strat związanych z ich popełnianiem. Zagrożenie tych czynów jedynie sankcjami wynikającymi z Kodeksu karnego skarbowego trudno uznać za wystarczające, szczególnie w sytuacji, gdy powodują one znaczne uszczuplenia dochodów budżetowych. Co do zasady zgodnie z Kodeksem karnym skarbowym kara pozbawienia wolności trwa najkrócej 5 dni, a najdłużej – 5 lat (art. 27 § 1 k.k.s.). Nawet jednak kara nadzwyczajnie obostrzona w trybie art. 38 § 2 k.k.s. nie może jednak przekroczyć 10 lat kary pozbawienia wolności (art. 28 § 2 k.k.s.).

Dla zilustrowania dotychczasowej praktyki wystarczy wskazać, że w okresie 2014–2016, w sprawach, których przedmiotem były wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT co najmniej dużej wartości, zapadły wyroki wobec 253 osób, z czego jedynie 31 osób skazanych zostało na kary pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia ich wykonania. Tylko w latach 2014 i 2015 prowadzono postępowania przygotowawcze, których przedmiotem były wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT co najmniej dużej wartości w rozumieniu art. 53 § 15 k.k.s., w 360 sprawach, w których łączna kwota wyłudzonego podatku VAT wyniosła 9,9 mld zł (dane Prokuratury Krajowej). Dzieje się tak pomimo alarmujących informacji o skali zjawiska, wręcz zagrażającej stabilności budżetu państwa. Z danych Najwyższej Izby Kontroli (opublikowanych na stronie internetowej <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzaniu-vat.html>) wynika, że systematycznie wzrasta, liczona przede wszystkim kwotowo, wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej czynności fikcyjnych. W 2013 r. organy kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. na kwotę 33,7 mld zł, a w 2015 r. już na kwotę 81,9 mld zł.

Powyższe dane przekonują, że istniejący stan prawny i praktyka organów wymiaru sprawiedliwości na gruncie stosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego są daleko niewystarczające i niezapewniające ochrony podstawowych interesów majątkowych Skarbu Państwa. Przykładem rozzuchwalenia osób wyłudzających VAT i organizujących karuzele VAT może być wręcz używanie w firmach podmiotów gospodarczych służących do tego procederu wyrażen wprost wskazujących na taki ich charakter, np. „Karuzel...”.

Z propozycją wprowadzenia dalej idącej ochrony prawnokarnej przed wyłudzeniami związanymi z podatkiem VAT występowali sami przedsiębiorcy, wskazując, że działalność taka nie tylko zaburza w sposób istotny konkurencję i zasady wolnego rynku, ale jest również swoistym zaproszeniem do przeniesienia działalności w całości do „czarnej strefy”. Opinie takie były zgłaszane Ministerstwu Sprawiedliwości m.in. przez firmy związane z handlem paliwami płynnymi, przemysłem tytoniowym czy spirytusowym. Na celowość takich działań wskazywała również organizacja działająca w ramach struktury ONZ – Global Compact Network Poland.

Biorąc powyższe pod uwagę, proponuje się objęcie czynów zabronionych związanych z wyłudzeniem podatku VAT szczególnymi regulacjami prawa karnego powszechnego, z zachowaniem możliwości kwalifikowania zachowań o mniejszej społecznej szkodliwości czynu (zwłaszcza jeżeli ich skutkiem będzie uszczuplenie dochodów budżetowych w niższej wysokości) z przepisów Kodeksu karnego skarbowego, w szczególności z jego art. 62 § 1 i 2. Istnieje oczywiście możliwość zbiegu kwalifikacji prawnych ustawy karnej powszechnej i skarbowej w odniesieniu do tego samego czynu zabronionego. Należy ją wówczas rozstrzygnąć w oparciu o dyspozycję art. 8 § 1 k.k.s., wedle której, 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. Wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar, co nie stoi na przeszkodzie wykonaniu środków karnych lub innych środków orzeczonych na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. Środki karne i środki zabezpieczające oraz dozór stosuje się, chociażby je orzeczono tylko na podstawie jednego ze zbiegających się przepisów; w razie orzeczenia za zbiegające się czyny zabronione zakazów tego samego rodzaju lub pozbawienia praw publicznych, sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej. Jeżeli obok kary najsurowszej, która podlega wykonaniu, orzeczono także karę grzywny, również ta kara podlega łącznemu wykonaniu; w razie orzeczenia obok kary najsurowszej kilku kar grzywny, łącznemu wykonaniu podlega tylko najsurowsza kara grzywny (por. art. 8 § 2 i 3 k.k.s.). Konstrukcja określona w art. 8 k.k.s. oparta jest zatem w całości na odrzuceniu zasady, obowiązującej w sferze prawa karnego powszechnego, w zakresie zbiegu wewnętrznego przepisów kodeksu karnego skarbowego oraz w zakresie zbiegu przepisów określających wykroczenia powszechne, wedle której dla przyjęcia wielości przestępstw lub wykroczeń konieczna jest wielość czynów. W wyniku zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 8 k.k.s. sprawcy zostaje przypisanych tyle przestępstw lub wykroczeń, ile znamion typu

czynu zabronionego określonych w zakresie zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się przepisów określających znamiona przestępstwa lub wykroczenia skarbowego oraz przestępstwa powszechnego lub wykroczenia powszechnego realizuje stanowiący podstawę prawnokarnej oceny ten sam czyn tego samego sprawcy (por. uzasadnienie wyroku SN z dnia 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08, LEX nr 447300). Zagadnienie zbiegu norm prawa karnego powszechnego i skarbowego jest gruntownie omówione w literaturze i poddane analizie orzecniczej, a przedmiotowy projekt nie wprowadza do tej dyskusji żadnych nowych elementów konstrukcyjnych.

Założeniem projektowanych regulacji jest skoncentrowanie się na przeciwdziałaniu i zwalczaniu przestępczości polegającej na tworzeniu nieprawdziwych, nierzetelnych dokumentów, które dotyczą okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej. Sytuacja taka wprost prowadzi do wyłudzeń podatku VAT o bardzo rozległej dla finansów państwa skali. Takie ujęcie przedmiotu karalności jest bardziej właściwe dla prawa karnego powszechnego, gdyż represja skierowana przeciwko sprawcom uszczupleń należności publicznoprawnych jest domeną prawa karnego skarbowego. Z kolei, koncentrując się na penalizacji przestępstw przeciwko dokumentom (wiarygodności faktur), można osiągnąć skutek w postaci unicestwienia najważniejszego instrumentu służącego wyłudzeniom podatku VAT. Ze wskazanych założeń wynika również formuła przyjęcia gradacji typów czynów zabronionych – podstawowego i kwalifikowanego. Są one uzależnione od wysokości kwoty należności ogółem, uwidocznionej na fakturze. Przyjąć trzeba bowiem, że przestępne działania w odniesieniu do faktur opiewających na wyższe kwoty należności mają prowadzić również do uzyskania nienależnych zysków w większym rozmiarze. Biorąc pod uwagę to, że dobrem chronionym prawem karnym jest w tym wypadku wiarygodność dokumentów, może się jednak w konkretnych wypadkach zdarzyć, że pomimo odniesienia się w fakturze do kwoty należności ogółem o znacznej lub wielkiej wartości, bezprawna korzyść majątkowa osiągnięta w ten sposób będzie relatywnie niewysoka. Wówczas, w takiej atypowej sytuacji, będzie można skorzystać z przepisu statuującego uprzywilejowany typ czynu – wypadek mniejszej wagi (projektowane art. 270a § 3, art. 271a § 3 k.k.). Zastosowanie kwalifikacji związanej z wypadkiem mniejszej wagi może nastąpić niezależnie od kwoty wyszczególnionej na fakturze, bowiem możliwe są do przewidzenia również sytuacje, w których wystawienie faktury nawet na wielomilionowe kwoty nie wywoła istotnych negatywnych skutków. Przyjęcie kwalifikacji czynu jako wypadku mniejszej wagi z art. 270a § 3 lub art. 271a § 3 k.k. powoduje, że niezależnie od

wysokości należności wykazanej na fakturze czyn ten nie będzie podlegał kwalifikacji z art. 270a § 2 i art. 271a § 2 oraz art. 277a § 1 k.k. w myśl zasady specjalności wyłączenia wielości ocen karnoprawnych.

Projektodawca zdaje sobie sprawę, że proponowane zagrożenia karne czynów związanych z przestępstwami dotyczącymi należności wielkich wartości ogółem wskazanych w fakturach sytuują te czyny wśród przestępstw zagrożonych najsurowszymi karami w systemie prawa polskiego, takimi jak zabójstwo (art. 148 § 1 i 2 k.k.), przestępstwa przeciwko pokojowi lub ludzkości oraz przestępstwa wojenne (np. art. 118 § 2 k.k., art. 122 k.k.). Zgodnie z zasadą proporcjonalności, wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Z zasady tej wynika, że prawodawca, wprowadzając ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, musi stwierdzić istnienie rzeczywistej potrzeby dokonania tej ingerencji, zaś z drugiej strony zasada ta winna być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Niezbędność przyjętych przez ustawodawcę środków wyraża się w tym, że będą one chronić określone wartości w sposób bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przez zastosowanie innych środków (orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego: z 26 stycznia 1993 r., U 10/92, OTK 1993, z. 1, poz. 2; z 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, z. 1, poz. 12). Podstawowym zagadnieniem jest unaocznienie, że straty Skarbu Państwa spowodowane wyłudzeniami związanymi z podatkiem VAT są bardzo wysokie i znacząco odczuwalne w systemie budżetowym państwa – należności, które nie wpływają do budżetu państwa, można liczyć w dziesiątkach miliardów złotych. Zwrócić trzeba w związku z tym uwagę, że zachowania związane z wyłudzeniami podatku VAT były również uprzednio zagrożone sankcjami karnymi. Zarówno jednak zagrożenia przewidziane w systemie prawa karnego skarbowego, jak i ujęcie znamion tych czynów – ściśle związane z koniecznością ustalenia uszczuplenia należności – powodowało, że ściganie tych czynów oraz orzekane kary nie zapewniały skutecznej walki z tą przestępczością. Środki o charakterze administracyjnoprawnym nie mogą być uznane w tym zakresie za skuteczne, gdyż ich dolegliwość nie przystaje w żadnym stopniu do rozmiarów szkód ogólnospołecznych spowodowanych tymi zachowaniami. Jeżeli chodzi o projektowaną wysokość kar za

przestępstwa wskazane w projekcie, uzasadnione jest przyjęcie, że działalność polegająca na wyłudzeniu podatku VAT, ze względu na jej rozmiary, mogące wręcz zagrażać – z uwagi na dynamikę wzrostu uszczupień – stabilności budżetu państwa, sytuują te czyny w jednym rzędzie z najpoważniejszymi przestępstwami przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej. Ze względu na rozmiar tej przestępczej działalności, dotyczy ona wprost społeczeństwa jako całości i każdego z jego członków z osobna. Budżet państwa w daleko mniejszym stopniu jest bowiem w stanie podołać potrzebom redystrybucyjnym.

Konkludując, w ocenie projektodawcy zaproponowane rozwiązania prawnokarne spełniają zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Fakturą w rozumieniu projektu jest dokument, o którym mowa w art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.). Należy mieć przy tym na względzie, że zgodnie z art. 2 pkt 32 tej ustawy fakturą jest również faktura elektroniczna, czyli faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym.

Projekt ustawy przewiduje dodanie do Kodeksu karnego szczególnej postaci tzw. fałszu materialnego dokumentu w postaci faktury w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym. Zgodnie z projektowanym art. 270a k.k. karalne byłoby podrabianie lub przerabianie w celu użycia za autentyczną faktury w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub używanie takiej faktury jako autentycznej. Podstawowe zagrożenie karne tego czynu byłoby wyższe niż w art. 270 k.k., statuującym podstawowy typ fałszu materialnego dokumentu, w postaci kary pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. Przewidziano również typ kwalifikowany (ze względu na wielką wartość kwoty należności ogółem, które zawiera faktura, albo uczynienie z popełnienia przestępstwa stałego źródła dochodu), będący zbrodnią, oraz uprzywilejowany tego przestępstwa. W dyspozycji przepisu art. 270a § 1 k.k. jest mowa o pojedynczej fakturze, gdyż dla popełnienia tego czynu nie jest istotna kwota należności ogółem, na które opiewa faktura. Inaczej jest w odniesieniu do § 2 tego artykułu, który do takiej należności się odnosi, a może ona wynikać z jednej lub łącznie z więcej niż jedna faktur.

Jeżeli chodzi o tzw. fałsz intelektualny, to podstawowym założeniem konstrukcji projektowanego art. 271a k.k. jest powiązanie karalności tego przestępstwa z ogólną

wartością kwoty należności ogółem, którą zawiera faktura lub faktury, nie zaś z kwotą wartości uszczuplenia należności publicznoprawnej, która jest zamierzonym celem takiego przestępnego działania. Zabieg ten ma uprościć i zracjonalizować dowodzenie znamion tego czynu zabronionego, zwłaszcza poprzez rezygnację z konieczności korzystania w postępowaniu przygotowawczym z wyników postępowania podatkowego, mającego na celu ustalenie kwoty uszczuplenia. Penalizowane ma być podanie w fakturze nieprawdy co do okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub używanie takiej faktury lub faktur. Odpowiedzialność na podstawie prawa karnego powszechnego z art. 271a k.k. ma odnosić się jedynie do faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna lub 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. Przewidziano także uprzywilejowany typ przestępstwa fałszu intelektualnego faktury, w szczególności ze względu na niewielki rozmiar negatywnych następstw dla interesów majątkowych Skarbu Państwa.

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 zbrodnią z zagrożeniem karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności. W celu dalej idącego powiązania majątkowych konsekwencji skazania z wyrządzoną przez sprawców szkodą proponowany przepis art. 277b k.k. w razie skazania za przestępstwo określone w art. 270a § 1 lub 2, art. 271a § 1 lub 2 albo art. 277a k.k. przewiduje możliwość wymierzenia grzywny orzeczonej obok kary pozbawienia wolności w wysokości do 3000 stawek dziennych.

Zastosowanie tego rodzaju sankcji jak kara pozbawienia wolności do lat 15 i kara 25 lat pozbawienia wolności jest celowe ze względu na rozmiar szkód, jakie może wyrządzić masowe wyłudzenie podatku VAT. W odniesieniu do tego procederu dobrem chronionym przestaje być sam budżet państwa, a staje się wręcz bezpieczeństwo wewnętrzne i fundamenty funkcjonowania państwa. Tym samym czyny opisane w projektowanych przepisach stwarzają zagrożenie dla dóbr prawnych, takie jak niegdyś miało miejsce w odniesieniu do fałszowania

pieniędzy, a które obecnie zostało zmniejszone przez zastosowanie różnych zaawansowanych technologicznie sposobów zabezpieczania banknotów. Z tego względu zagrożenie karne powinno nawiązywać do przewidzianego w art. 310 § 1 k.k.

Zagrożenia takie za przestępstwa natury gospodarczej znane są również innym porządkom prawnym. Przykładowo w Wielkiej Brytanii za przestępstwa dotyczące podatku VAT, co do zasady, przewidziane jest zagrożenie karą do 7 lat pozbawienia wolności. Orzekana jest również kara grzywny, która nie ma oznaczonej górnej granicy. Jednakże wyłudzenia podatku VAT znacznych rozmiarów traktowane są jako tzw. spisek w celu oszukania publicznego budżetu, który jest przestępstwem *common law* i teoretycznie może za nie grozić nawet dożywocie. W praktyce najwyższą karę za udział w tzw. karuzeli VAT w Wielkiej Brytanii orzeczono w stosunku do przedsiębiorcy Dilawar Ravjani i wynosiła ona 17 lat pozbawienia wolności, właśnie za tzw. spisek w celu oszukania publicznego budżetu. Nawet jednak kary wymierzane z obowiązującej w Wielkiej Brytanii ustawy o VAT, a więc do 7 lat pozbawienia wolności, są znacznie surowsze i zazwyczaj mają charakter bezwzględnie pozbawienia wolności.

Kolejnym przykładem stosowania surowych kar jest prawodawstwo federalne i prawodawstwo poszczególnych stanów USA, gdzie za przestępstwa skarbowe lub gospodarcze można być skazanym nawet na 150 lat pozbawienia wolności jak w przypadku znanego przedsiębiorcy Bernarda Madoffa.

Z uwagi na to, że z formalnego punktu widzenia przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów – faktur oderwane są od widocznej w perspektywie od ich konsekwencji w postaci uszczupień należności podatkowych, wskazane w typach czynów kwoty dotyczą wyszczególnionych w fakturze lub fakturach, nie podlega więc badaniu faktyczna wartość towarów lub usług, o ile oczywiście towary te lub usługi rzeczywiście istnieją (faktura może stwierdzać fikcyjną operację handlową). Kwota należności ogółem jest sumą wartości netto towaru lub usługi oraz kwoty podatku (por. art. 106e ust. 1 pkt 11–15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług).

Proponowany kształt znamion typów przestępstw przeciwko dokumentom ma zapewnić stosowanie sankcji karnych jedynie wobec osób, często działających w większej grupie, które dopuszczają się fałszu materialnego i intelektualnego w odniesieniu do faktur VAT w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej, działając umyślnie. Nie będą podlegały tej odpowiedzialności osoby, które przypadkowo popełnią błąd przy wystawieniu faktury, nawet jeżeli powstanie on

w wyniku niedbalstwa, a nawet lekkomyślności. Przepęstwa te bowiem mają charakter umyślny i dla zastosowania odpowiedzialności karnej konieczne będzie nie tylko wykazanie znamion przedmiotowych typu czynu w postaci fałszu materialnego lub intelektualnego, ale także znamion podmiotowych, czyli zamiaru sprawcy popełnienia tego czynu. Sprawca musi mieć zatem pełną świadomość, że podrabia lub przerabia fakturę, używa takiej faktury jako autentycznej bądź też wystawia fakturę lub faktury, podając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym. I tak, w odniesieniu do fałszu intelektualnego, dla zaistnienia przesłanek odpowiedzialności karnej nie będzie wystarczające ustalenie, że sprawca np. wystawia fakturę zawierającą kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, podając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. Takie zachowanie może bowiem wynikać z chęci wystawienia nieprawdziwej faktury, jak i ze zwykłej pomyłki. Sprawca dopuszcza się fałszu intelektualnego z zamiarem bezpośrednim, jeżeli ma świadomość, że poświadczana przez niego okoliczność prawnie znacząca jest niezgodna z prawdą i chce tego – albo z zamiarem ewentualnym, jeśli taką możliwość przewiduje i godzi się z nią (por. Joanna Piórkowska-Flieger (w:) *System Prawa Karnego. Tom 8*, pod red. L. Gardockiego, Warszawa 2013, s. 1039). Zamiar ten musi być udowodniony przez organy procesowe, nie można stosować w tym zakresie domniemań faktycznych wynikających z samego wystawienia fałszywej faktury. W tym celu można np. wykazać za pomocą zeznań lub dokumentów, że sprawca wiedział, iż towar w rzeczywistości nie istnieje albo nie zgadza się co do ilości. Ważne w tym względzie jest zwłaszcza rozbicie solidarności grupy przestępczej i uzyskanie zeznań lub wyjaśnień wprost wskazujących na stan świadomości sprawcy w postaci woli popełnienia tego czynu, można się też posłużyć w tym celu zabezpieczonymi u niego dokumentami, notatkami, treścią korespondencji elektronicznej itd. Bez udowodnienia umyślności działania sprawcy nie jest możliwe pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej. W przeciwnym razie, stosując w razie konieczności regułę *in dubio pro reo*, zachowanie sprawcy należy uznać za pomyłkę, która nie stanowi czynu przestępnego z uwagi na brak umyślności. Nie wchodzi zatem w rachubę możliwość karania przedsiębiorców popełniających błędy, działających bez zamiaru wytworzenia nieprawdziwej faktury lub użycia takiej faktury ze świadomością, że nie odzwierciedla ona faktycznych zdarzeń gospodarczych. Umieszczenie tych przepisów w Kodeksie karnym wywołuje również ten skutek, że postępowania karne, co do zasady, będą prowadzić nie organy skarbowe, ale Policja i prokuratura. Powierzenie nadzoru lub

prowadzenia postępowania wyspecjalizowanym prokuratorom daje gwarancje prawidłowej oceny strony podmiotowej przestępstwa. W sprawach dotyczących podejrzenia popełnienia projektowanych przestępstw postępowanie przygotowawcze będzie prowadzone w formie śledztwa, co wynika z art. 309 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 325b k.p.k. (są to występki przeciwko wiarygodności dokumentów zagrożone karą powyżej 5 lat pozbawienia wolności). Prokuratorzy dokonają oceny zamiaru popełnienia czynu zabronionego, kierując się dotychczasową praktyką i orzecznictwem w sprawach karnych dotyczących winy umyślnej, a nie poprzez pryzmat różnych interpretacji przepisów podatkowych i ewentualnej odpowiedzialności bazującej na Kodeksie karnym skarbowym. W tym drugim wypadku organy skarbowe często uznają czyn za popełniony umyślnie tylko przez to, że podatnik zastosował odmienną interpretację przepisów podatkowych niż organ.

W konsekwencji na gruncie projektowanych przepisów konieczne będzie dowiedzenie sprawcy przez prokuratora przed sądem zamiaru w podaniu nieprawdy na fakturze lub celowe przerobienie lub podrobienie faktury. Osoba, która wykorzystwała inną interpretację przepisu, albo osoba nieświadomie uczestnicząca w tzw. karuzeli VAT takiego zamiaru w sposób oczywisty nigdy nie miała.

Proponowane regulacje art. 277c i art. 277d k.k. mają na celu rozbicie solidarności grup przestępczych, działających w celu dokonywania wyłudzeń. Biorąc pod uwagę wzajemnie istniejące powiązania interpersonalne i współzależność działań tych osób, ukierunkowaną na dokonanie wyłudzenia podatkowego, pożądane jest zinstytucjonalizowane przyznanie możliwości określonego złagodzenia represji karnej w odniesieniu do tych, którzy zdecydują się na wyrażenie tzw. czynnego żalu w określonej formie lub też zwrócą bezprawnie osiągniętą korzyść majątkową. Ten ostatni warunek związany jest z koniecznością ustalenia przez organ procesowy wysokości osiągniętej przez sprawcę korzyści majątkowej. Zdając sobie sprawę z praktycznych trudności z tym związanych, wynikających z faktu, że przedmiotem kognicji organu procesowego nie jest ustalenie wysokości szkody, projektodawca przewidział możliwość poprzestania na zwróceniu przez sprawcę jedynie istotnej części tej korzyści – w zakresie uzależnionym od możliwości dokonania samodzielnych ustaleń (art. 8 § 1 k.p.k.) w danym postępowaniu karnym.

Na gruncie procesowym proponuje się uwzględnić najpoważniejsze typy czynów zabronionych wprowadzone niniejszym projektem w katalogu przestępstw, co do których jest możliwe zarządzanie procesowej kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych (art. 237 k.p.k.). Podobne rozwiązania należałoby odnieść do możliwości przeprowadzania

czynności operacyjno-rozpoznawczych, stąd propozycja wprowadzenia tych typów czynów zabronionych do katalogów określonych w ustawach przewidujących przeprowadzanie takich czynności przez Policję, Centralne Biuro Antykorupcyjne, wywiad skarbowy, Straż Graniczną i Żandarmerię Wojskową. Uregulowania powyższe mają na celu zwiększenie skuteczności wykrywania i ścigania wyłudzeń podatkowych.

Projektodawca uznał, że rozszerzenie katalogu przestępstw, co do których jest możliwe zarządzenie procesowej kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych oraz przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych, o projektowane czyny z art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a k.k. jest konieczne. Przemawia za tym waga przestępstw, których dotyczą – popełnianie przestępstw godzących w wiarygodność faktur pociąga za sobą w dalszej perspektywie wielomiliardowe wręcz straty dla budżetu państwa. Poza tym skuteczna walka z tym procederem nie jest wręcz możliwa bez wykorzystania instrumentów procesowej kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych oraz przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych. Najczęściej bowiem przestępstwa te są popełniane w przemyślany, skoordynowany sposób, przez zorganizowane grupy, które posługują się osobami trzecimi, tzw. „słupami”, którzy w założeniu w razie wykrycia całej operacji mają być jedynymi, którzy będą ponosić odpowiedzialność karną. Te ostatnie osoby nierzadko w ogóle nie wiedzą o swych rzeczywistych zleceniodawcach. Zorganizowane grupy działające w zakresie oszustw podatkowych charakteryzują się często tym, że ich struktura nie jest tak ściśle powiązana, nie wszyscy członkowie grupy muszą się znać osobiście – specyfika ich działalności polega na precyzyjnie ustalonym podziale pracy, którego efekty dopiero w ogólnym rezultacie sprowadzają się do wielkich strat budżetowych. Z tego względu niejednokrotnie zawodzą tradycyjne metody prowadzenia postępowań przygotowawczych, w wyniku których dokonuje się tylko niektórych ustaleń obrazujących przestępczą działalność. Natomiast możliwość uchwycenia kontaktów między tymi osobami, rozeznania skomplikowanego mechanizmu nakierowanego na dokonywanie oszustw podatkowych oraz śledzenia obiegu faktur będących przedmiotem fałszu materialnego lub intelektualnego determinuje konieczność umożliwienia stosowania procesowej kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych oraz przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych w odniesieniu do tych przestępstw.

W projekcie zawarta jest również propozycja poszerzenia katalogu przestępstw, w odniesieniu do których Policja i Żandarmeria Wojskowa mogą podejmować kontrolę operacyjną, o przestępstwa przeciwko wymiarowi sprawiedliwości, o których mowa

w art. 233–240 k.k. Umożliwienie przeprowadzania kontroli operacyjnej w odniesieniu do wyżej wskazanych przestępstw przeciwko wymiarowi sprawiedliwości ma ścisły związek z kontrolą operacyjną dotyczącą zapobieżenia, wykrycia, ustalenia sprawców, a także uzyskania i utrwalenia dowodów przestępstw szeroko rozumianego fałszu faktur. Należy bowiem mieć na względzie, że w przeważającej większości wypadków przestępstw związanych z wyłudzeniami podatku VAT dopuszczają się członkowie zorganizowanych grup o skomplikowanej strukturze, z góry ustalonym podziale ról poszczególnych członków oraz ścisłych wzajemnych powiązaniach. Dodatkowo niezbędne jest wykazanie każdemu z popełniających przestępstwo w ramach tzw. karuzeli VAT działania umyślnego, czyli zamiaru dokonania fałszu, tak aby wyłączyć spod odpowiedzialności karnej działania przypadkowe i niezawinione błędy. Są to sprawy dowodowo trudne, gdyż oprócz ustalenia dokonania samego fałszu faktury organy ścigania muszą wykazać działanie umyślne, co wiąże się najczęściej z koniecznością uzyskania dowodów osobowych. Szczególnie ważne dla dokonania tych ustaleń i wykrywania przedmiotowych przestępstw jest więc przeciwdziałanie zmwom wśród członków grup przestępczych, przekazywaniu organom procesowym fałszywych dowodów (w szczególności treści składanych zeznań), wzajemnego uzgadniania stanowisk przed składaniem zeznań, składania fałszywych zawiadomień w celu skierowania postępowania przygotowawczego na niewłaściwe tory, bezprawnego utrudniania postępowania karnego (tzw. poplecznictwa) – zwłaszcza zacierania śladów przestępstwa. Tylko kompleksowe stosowanie kontroli operacyjnej w stosunku do członków grup przestępczych organizujących tzw. karuzelę VAT, dotyczącej zarówno fałszowania faktur, jak i przestępstw przeciwko wymiarowi sprawiedliwości związanych z legitymizowaniem tych faktur, pozwoli na skuteczne zapobieganie, wykrywanie, ustalenie sprawców, a także uzyskanie i utrwalenie dowodów tych przestępstw, a w konsekwencji likwidację działalności całej grupy. Ograniczenie się w odniesieniu do przedmiotu kontroli operacyjnej jedynie do samych konkretnych przestępstw związanych z fałszem faktur często nie będzie wystarczające dla zwalczania całych zorganizowanych grup przestępczych, poprzestając jedynie na ujawnieniu jej poszczególnych członków i ich roli w dokonywaniu oszustw podatkowych poprzez fałszowanie faktur. Byliby oni zastępowani innymi osobami, w ramach istniejącej w dalszym ciągu tzw. karuzeli VAT, działania organów ścigania nie byłyby więc skuteczne. Z tych względów niezbędne jest rozszerzenie katalogu przestępstw, w odniesieniu do których Policja i Żandarmeria Wojskowa mogą podejmować kontrolę operacyjną, o przestępstwa przeciwko wymiarowi sprawiedliwości, o których mowa w art. 233–240 k.k.

Proponuje się, aby ustawa weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Waga rozwiązywanego problemu wymaga bowiem jak najszybszego wprowadzenia skutecznych instrumentów przeciwdziałania wyłudzeniom związanym z podatkiem VAT.

Zakres projektu ustawy nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.

Zgodnie z § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.) projektowana ustawa nie podlega notyfikacji Komisji Europejskiej.

<p>Nazwa projektu Projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Sprawiedliwości</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu</p>	<p>Data sporządzenia 08.09.2016</p> <p>Źródło: Inne</p> <p>Nr w wykazie prac</p>
--	---

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Nieskuteczność dotychczasowych sposobów przeciwdziałania wyłudzeniu VAT-u na podstawie m.in fikcyjnych faktur, skutkująca szkodami dla budżetu państwa, poprzez unikanie należnego opodatkowania. Utrudnia to pociągnięcie do odpowiedzialności karnej osób, dopuszczających się tego procederu.

Zjawisko to urosło obecnie do istotnego problemu, zarówno z ekonomicznego, społecznego, jak i prawnego punktu widzenia.

Do najczęściej stosowanych metod wyłudzenia podatku VAT zaliczyć należy te dotyczące:

- podatku należnego oraz
- podatku naliczonego i zwrotu podatku.

Najwyższa Izba Kontroli w swoim raporcie o wynikach kontroli pt.: „Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne” z 2016 r. wskazuje, że konieczne jest pilne wprowadzenie skojarzonych działań, wykorzystujących jednocześnie siłę różnych narzędzi, dobranych do specyfiki polskiego rynku.

W okresie objętym badaniami NIK, tj. w 2014 r. oraz w I półroczu 2015 r., wyraźnie wzrastała, liczona przede wszystkim kwotowo, wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej czynności fikcyjnych, co skutkowało również wzrostem kwot wymierzonego podatku. Organy kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury na kwotę:

- w 2013 r. – 19,7 mld zł,
- w 2014 r. – 33,7 mld zł,
- w 2015 r. – 81,9 mld zł.

Spowodowały one uszczuplenie budżetu państwa z tytułu należności podatkowych. Na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług organy te wymierzyły należny podatek w kwotach odpowiednio:

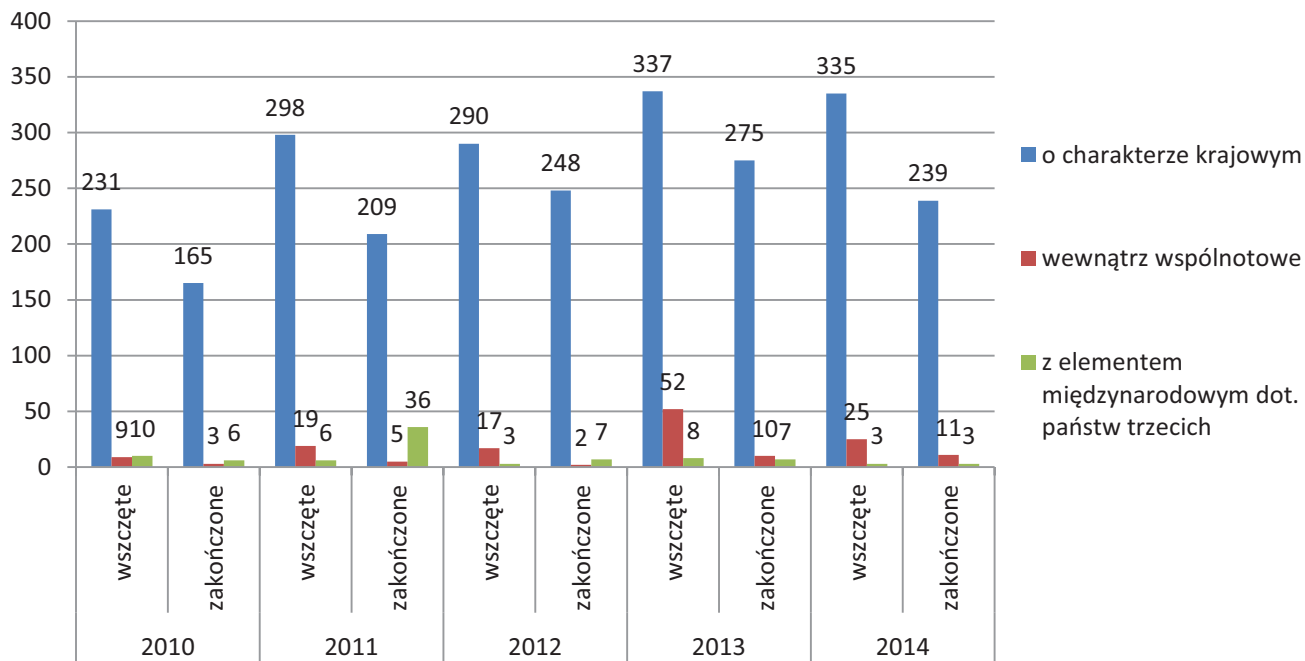
- w 2013 r. – 2,3 mld zł (co stanowi 0,00015% PKB Polski za 2013 r.),
- w 2014 r. – 5,2 mld zł (co stanowi 0,0003% PKB Polski za 2014 r.),
- w pierwszym półroczu 2015 r. – 4,9 mld zł (co stanowi 0,0003% PKB Polski za 2015 r.).

Wpłaty do budżetu w latach 2013 i 2014 oraz w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 162,3 mln zł, tj. 1,3% kwot wynikających z decyzji wymiarowych urzędów kontroli skarbowej. Niska skuteczność w odzyskiwaniu należnego podatku spowodowała gwałtowny wzrost zaległości w VAT z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. z 5,1 mld zł na koniec 2013 r. do 14,1 mld zł na koniec czerwca 2015 r.

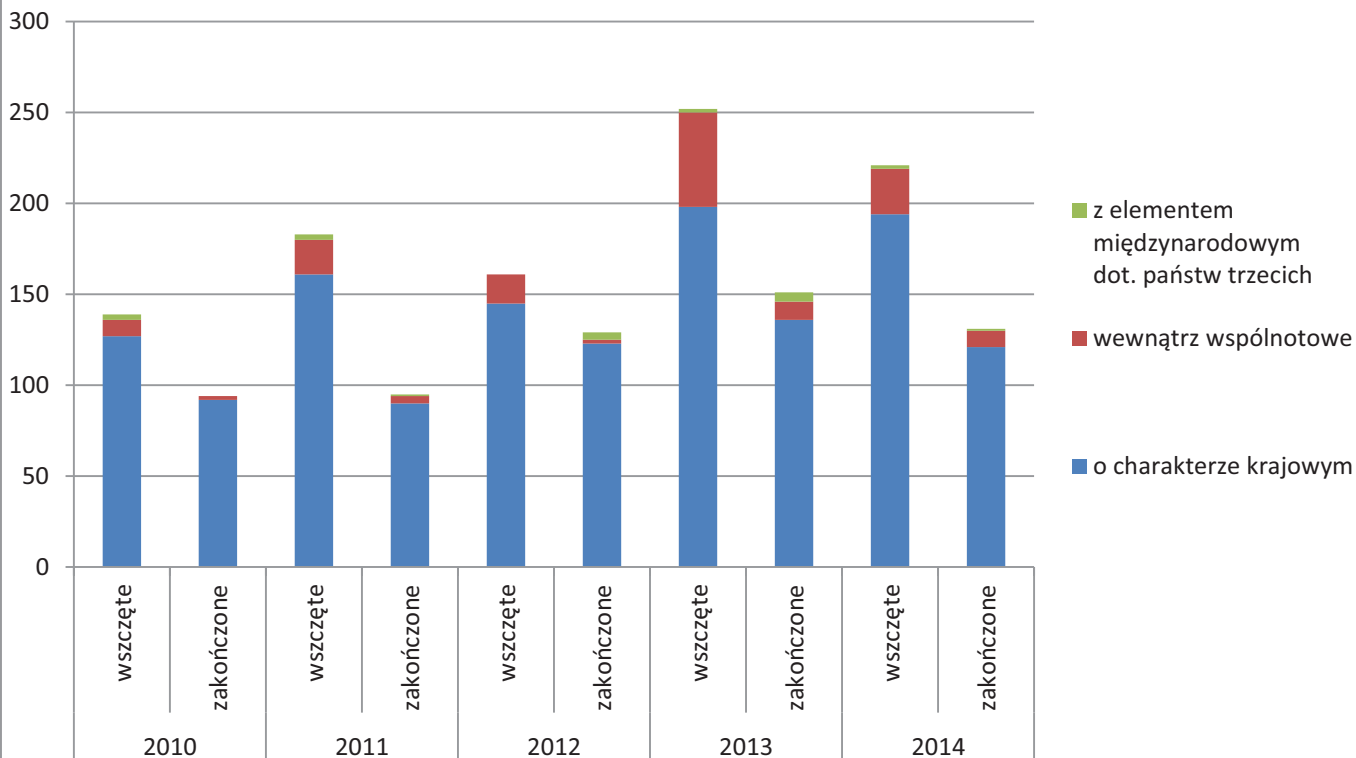
Działania nakierowane na wyłudzenie VAT-u spotykają się również z reakcją organów ścigania. Przedstawione przez Prokuraturę Generalną dane wskazują, że w latach 2010–2014 prokuratura wszczyniała ok. 330 i kończyła ok. 245 postępowań w przedmiotowej kategorii spraw rocznie. Średnia łączna oszacowana wartość szkód, we wszczynanych postępowaniach, wynosiła ok. 2,7 mld zł rocznie.

Szczegóły prezentują wykresy poniżej:

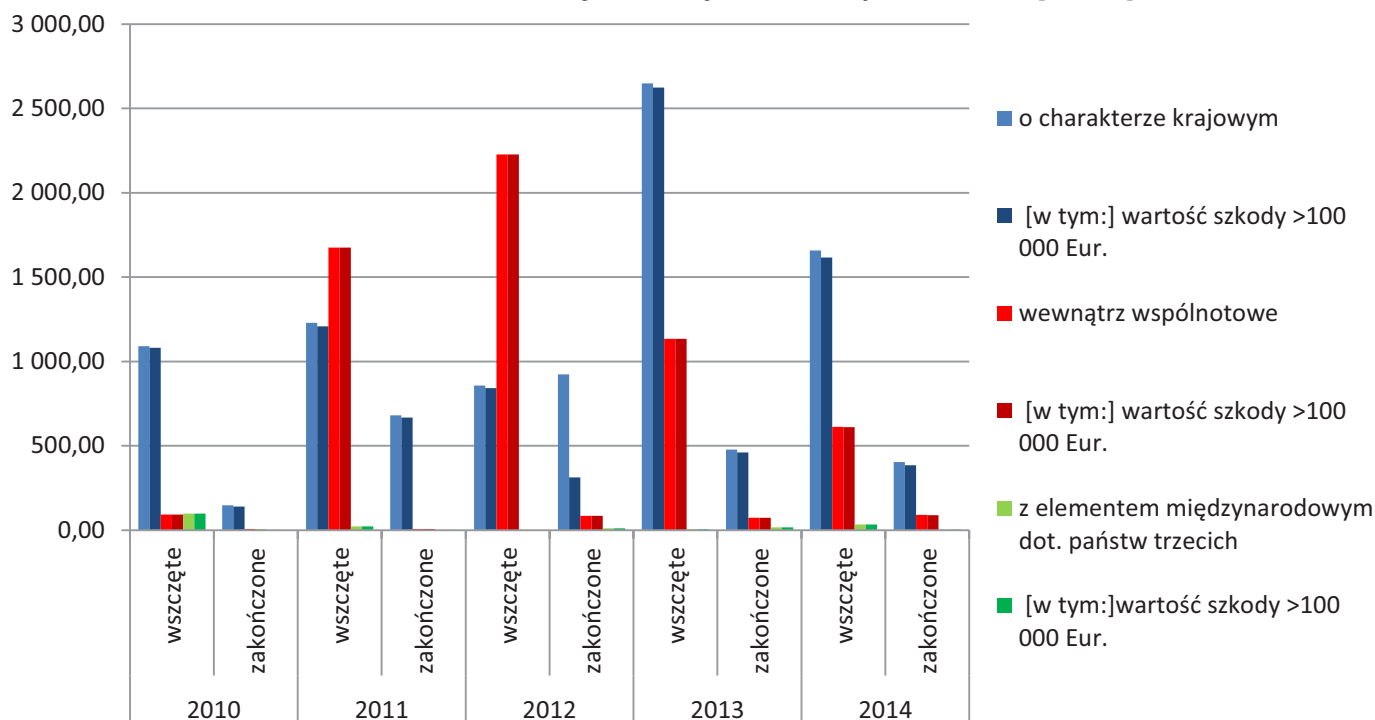
Postępowania wszczęte i zakończone w sprawach o oszustwa związane z wyłudzeniem podatku VAT



Postępowania wszczęte i zakończone w sprawach o oszustwa związane z wyłudzeniem podatku VAT o wartości szkody > 100 000 EUR



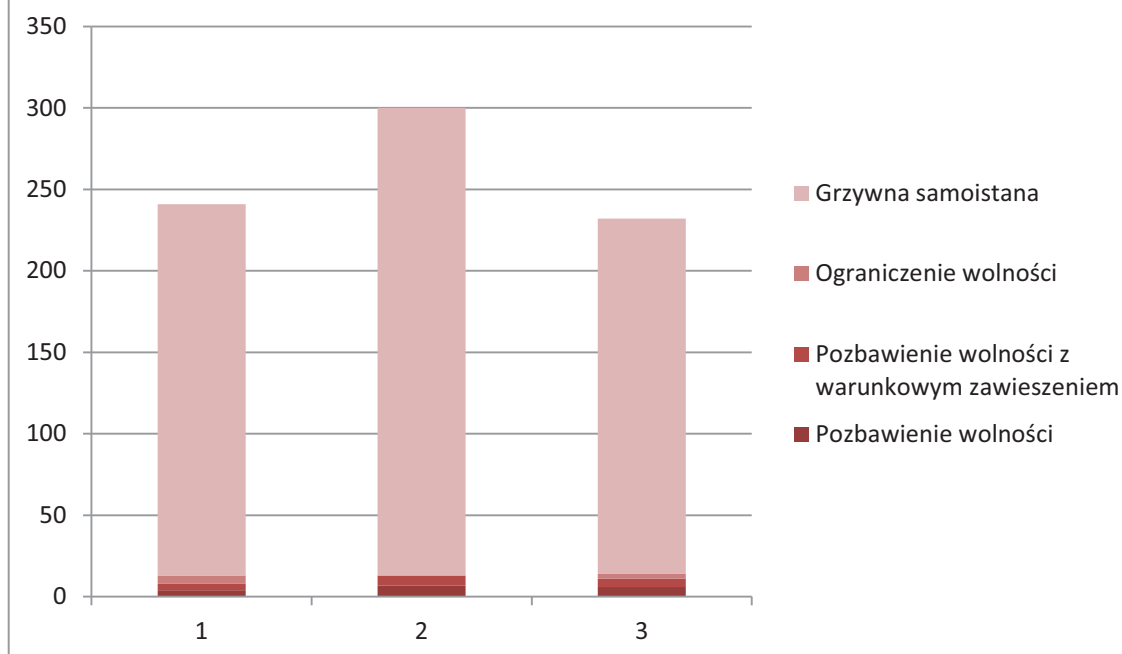
Łączna wartość szkód w postępowaniach wszczętych i zakończonych w sprawach o oszustwa związane z wyłudzeniem podatku VAT [mln zł]



Obecnie najczęściej wykorzystywane rozwiązania prawne, w przypadku stwierdzenia posługiwania się m.in fikcyjnymi fakturami, w postaci sankcji przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym trudno uznać za wystarczające do zwalczania przestępczości tego typu. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy czyny te powodują znaczne uszczuplenia dochodów budżetowych. Szczegóły skazywalności z art. 62 k.k.s. przewidującego odpowiedzialność m.in. za wystawianie faktury lub rachunku w sposób wadliwy lub nierzetelny oraz posługiwanie się takim dokumentem prezentuje tabela oraz wykres poniżej.

Art. 62 § 1, 2, 3 i 4 k.k.s.	Skazani	Pozbawienie wolności	Pozbawienie wolności z warunkowym zawieszeniem	Ograniczenie wolności	Grzywna samoistna	Warunkowe umorzenie postępowania	Odstąpiono od wymierzenia kary	Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności
2013	250	4	4	5	228	10	1	243
2014	298	7	6	0	287	6	0	230
2015	234	6	5	3	218	12	2	233

Kary orzekane przy przestępstwach z art 62 k.k.s.



2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Planowane narzędzia interwencji

W celu przeciwdziałania przedmiotowym praktykom niezbędne jest działanie legislacyjne, zmierzające do nowelizacji m.in. unormowań:

- podatkowych,
- z zakresu postępowań administracyjnych,
- karno-skarbowych oraz
- prawnokarnych,

poprzez nowelizację:

- ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2016 r. poz. 1137),
- ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. poz. 555, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720 i 1165),
- ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U. z 2015 r. poz. 355, z późn. zm.)

oraz innych niezbędnych ustaw.

Rekomendowane rozwiązanie

Proponowane rozwiązania zmierzają do uczynienia procedury wyłudzenia podatku VAT na podstawie m.in. fikcyjnych faktur nieopłacalnym, poprzez zapewnieniu wystarczającego waloru odstrasżającego sankcjom karnym grożącym za te czyny.

1. Objęcie czynów związanych wyłudzeniem podatku VAT regulacjami prawa karnego

Proponuje się objęcie czynów zabronionych związanych z wyłudzeniem podatku VAT szczególnymi regulacjami prawa karnego powszechnego, z zachowaniem możliwości kwalifikowania ich, w przypadku mniejszej społecznej szkodliwości czynu (zwłaszcza w przypadku uszczuplenia dochodów budżetowych w niższej wysokości), z przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

2. Dodanie do k.k. szczególnej formy fałszu dokumentu – art. 270 k.k.

Projekt przewiduje dodanie do k.k. szczególnej formy tzw. fałszu materialnego dokumentu w postaci podrabiania lub przerabiania faktury w zakresie okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej.

3. Dodanie do k.k. tzw. fałszu intelektualnego – art. 271a k.k.

Proponuje się również wprowadzenie do k.k. przestępstwa tzw. fałszu intelektualnego, w postaci wystawiania lub posługiwania się fakturą, dotyczącą towarów lub usług, których kwota należności ogółem lub łączna kwota należności ogółem jest znaczna, zawierającą nieprawdę co do okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej.

4. Wprowadzenie postaci kwalifikowanej ww. przestępstw

Projekt przewiduje także postać kwalifikowaną przestępstw określonych w art. 270a § 1 albo art. 271a § 1 k.k. w stosunku do faktury lub faktur, dotyczących towarów lub usług, których kwota należności ogółem lub łączna kwota należności ogółem jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. Ten typ czynu miałby odnosić się w założeniu do działalności powodującej najpoważniejsze negatywne konsekwencje budżetowe. Przestępstwa te stanowić będą zbrodnie i będą zagrożone karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karą 25 lat pozbawienia wolności.

W celu dalej idącego powiązania majątkowych konsekwencji skazania z wyrządzoną przez sprawców szkodą, przewiduje się również możliwość wymierzenia grzywny orzeczonej obok kary pozbawienia wolności w wysokości do 3000 stawek dziennych.

5. Złagodzenie represji karnej przy tzw. „czynnym żalu”

Mając na uwadze konieczność rozbicia „solidarności” grup przestępczych, działających w celu dokonywania wyłudzeń, przewiduje się zinstytucjonalizowane przyznanie możliwości złagodzenia represji karnych w stosunku do osób, które zdecydują się na wyrażenie tzw. czynnego żalu w określonej formie lub też naprawienia wyrządzonej szkody.

6. Umożliwienie czynności operacyjnych, kontroli procesowej oraz utrwalania treści rozmów telefonicznych

Proponuje się nowelizację ustaw o Policji, CBA, organach kontroli skarbowej oraz Straży Granicznej i Żandarmerii Wojskowej, w sposób umożliwiający uwzględnienie najpoważniejszych typów czynów zabronionych wprowadzonych niniejszym projektem do katalogu przestępstw, co do których możliwe jest zarządzanie przeprowadzania czynności operacyjnych, jak również procesowej kontroli oraz utrwalania treści rozmów telefonicznych.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Włochy

Podatnik wydający fałszywe faktury (za usługi lub dobra, które w istocie nie były świadczone lub sprzedane) podlega karze pozbawienia wolności od roku i 6 miesięcy do 6 lat, jeśli wartość nieprawdziwych kosztów przekracza 1000 €.

Zaniechanie w postaci niewydania lub niezarejestrowania faktury pociąga za sobą karę:

- jeśli transakcja jest objęta podatkiem VAT – grzywny w zakresie 100%–200% należnego VAT,
- jeżeli transakcja nie podlega lub jest zwolniona z VAT – grzywny w wysokości 5%–10% otrzymanej płatności. Jednak, jeśli transakcja nie jest związana z podatkiem dochodowym, kara wymierzana jest w wysokości od 258 € do 2065 €.

Grecja

Wystawianie sfałszowanych faktur zostało spenalizowane karą pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

Za wydanie faktury za transakcję, która nie miała miejsca, prawo greckie przewiduje karę pozbawienia wolności od roku do 5 lat w przypadku fałszerstwa ksiąg podatkowych na wartość przekraczającą 75 000 € lub od 5 do 10 lat pozbawienia wolności w przypadku fałszerstwa ksiąg podatkowych na wartość przekraczającą 200 000 €.

Wielka Brytania

W przypadku przestępstw w postaci: oszustwa, fałszywej rachunkowości, fałszywego oświadczenia dla celów podatków VAT ustawodawstwo Wielkiej Brytanii przewiduje sankcje karne analogiczne jak w przypadku uchylania się od uiszczania należnego podatku VAT, w postaci grzywny w wysokości od 100% niezapłaconego VAT-u oraz do 10 lat pozbawienia wolności.

Dania

Osoba, która z zamiarem pociągającym za sobą konsekwencje prawne posługuje się fałszywym dokumentem, powinna odpowiadać jak za fałszowanie dokumentów. Za czyn ten grozi grzywna lub kara pozbawienia wolności do 2 lat. W szczególnych poważnych przypadkach lub gdy popełniono znaczną liczbę wykroczeń, kara więzienia może zostać zwiększona na okres nie dłuższy niż 6 lat.

Niemcy

Osoby, które w celu popełnienia oszustwa w handlu przedstawiają dokument podrobiony, fałszują prawdziwy dokument lub używają podrobionych lub przerobionych dokumentów, podlegają karze pozbawienia wolności do lat 5 lub grzywnie. W szczególnie poważnych przypadkach, w tym m.in. w przypadku spowodowania znacznych strat finansowych, przewiduje się karę pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 10 lat.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Organy państwa			Ograniczenie strat budżetu państwa z tytułu procedury wyłudzenia podatku VAT na podstawie m.in fikcyjnych faktur.
Podmioty dopuszczające się procedury wyłudzenia podatku VAT na podstawie m.in fikcyjnych faktur			Uczynienie procedury wyłudzenia podatku VAT na podstawie m.in fikcyjnych faktur nieopłacalnym, poprzez zapewnienie wystarczającego waloru odstraszającego sankcjom karnym grożącym za te czyny.
Policja, CBA, organy kontroli skarbowej, Straż Graniczna, Żandarmeria Wojskowa			Umożliwienie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz kontroli i utrwalania rozmów telefonicznych w przypadku najpoważniejszych typów czynów zabronionych przewidzianych w projekcie.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, stosownie do wymogów art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. poz. 1414, z późn. zm.) oraz zgodnie z § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. poz. 979, z późn. zm.) projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Uwagi do projektu zostały zgłoszone przez Konfederację Lewiatan oraz Sąd Najwyższy.

Konfederacja Lewiatan, odnosząc się do projektowanej treści art. 271a § 1 k.k., zwróciła uwagę, że zawarte w niej sformułowanie „podając w niej nieprawdę co do okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej” obejmuje swoim zakresem również zwykle błędy lub spory podatników z organami podatkowymi, np. co do wysokości stawki podatku. Uwagi tej nie uznano za uzasadnioną. Konfederacja Lewiatan zwróciła również uwagę na konieczność zdefiniowania okoliczności i przesłanek nałożenia kary, a także powiązania wysokości kary z wysokością uszczuplenia podatkowego oraz przyczynieniem się do powstania uszczuplenia, wskazując jednocześnie, że projektowane przepisy (art. 270a, art. 271a oraz art. 277a) nie spełniają tych kryteriów, przez co istnieje ryzyko, że będą stosowane w przypadkach, gdy nie wystąpi uszczuplenie podatkowe bądź będzie ono nieproporcjonalnie małe w stosunku do wymiaru sankcji. Uwaga ta została częściowo uwzględniona poprzez wskazanie w uzasadnieniu projektu na kryteria mające zastosowanie w tym zakresie.

Sąd Najwyższy podniósł, iż projektodawca nie wykazał racjonalnej potrzeby ukształtowania nowych typów czynów zabronionych jako zbrodni, jak również potrzeby wprowadzenia sankcji karnych w postaci zagrożenia karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy od 5 lat albo karą 25 lat pozbawienia wolności, gdy osoba dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a § 1 k.k. albo art. 271a § 1 k.k. w stosunku do faktury lub faktur dotyczących towarów lub usług, których wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości (projektowany art. 277a k.k.). Uwaga została uwzględniona poprzez uzupełnienie treści uzasadnienia projektu. Zgłoszono również uwagi do treści projektowanych w art. 294 § 3 i 4 k.k., jednakże uwagi te stały się bezprzedmiotowe wobec rezygnacji projektodawcy z proponowanej regulacji w tym zakresie. Sąd Najwyższy zwrócił również uwagę na brak potrzeby tworzenia odrębnych podstaw nadzwyczajnego złagodzenia kary, jak przewiduje się w projektowanym art. 277c i art. 277d k.k., skoro w ustawie karnej istnieje przepis art. 60 § 3 k.k. Przedmiotowej uwagi nie uwzględniono.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych													
(ceny stałe z 2016 r.)		Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0–10)
Dochody ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													
Wydatki ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													
Saldo ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													
Źródła finansowania		Ewentualne wydatki dla budżetu państwa związane z wprowadzeniem proponowanych rozwiązań będą finansowane w ramach dotychczasowych środków budżetowych w poszczególnych częściach budżetu państwa, bez konieczności ich zwiększania w roku wejścia w życie ustawy oraz w latach następnych. Projektowane nowe regulacje nie będą zatem podstawą do ubiegania się o dodatkowe środki budżetu państwa na ten cel.											
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń		<p>Proponowane rozwiązania zmierzają do uczynienia proceduru związanego z wyłudzeniem VAT-u na podstawie fikcyjnych faktur nieopłacalnym i w rezultacie zmniejszania uszczupień z tytułu należności podatkowych wpływających do budżetu państwa. Oczekuje się, że rezultatem projektowanej ustawy będzie wzrost wpływu do budżetu państwa z tytułu należności podatkowych.</p> <p>Dodatkowo wprowadzenie nowych instrumentów prawnych w zakresie zwalczania wyłudzeń podatku od towarów i usług może spowodować zwiększenie dochodów i wydatków w części 15 „Sądy powszechne” i w części 37 „Sprawiedliwość”.</p> <p>Wprowadzenie przedmiotowych regulacji może spowodować zwiększenie dochodów w części 15 „Sądy powszechne” z tytułu ewentualnego wzrostu liczby orzekanych grzywien.</p> <p>Wdrożenie natomiast nowego wymiaru kar pozbawienia wolności za przestępstwa związane z wyłudzeniami podatku VAT, m.in. poprzez podniesienie górnej granicy zagrożenia karą pozbawienia wolności, może spowodować zwiększenie wydatków więziennictwa w części 37 „Sprawiedliwość”, związanych z kosztem utrzymania osadzonych w zakładach karnych. Zgodnie z danymi Służby Więziennej za rok 2015 (źródło: Roczna informacja statystyczna za rok 2015, Centralny Zarząd Służby Więziennej) miesięczny koszt utrzymania osadzonego wynosił 3037 zł.</p> <p>Niemniej jednak, ze względu na novum proponowanych rozwiązań, skala ich wykorzystania oraz koszty i korzyści dla sfp z tym związane nie są możliwe do oszacowania.</p>											
7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe													
		Skutki											
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0–10)					
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z r.)	duże przedsiębiorstwa												
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw												
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe												
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa												
	sektor mikro-, małych												

	i średnich przedsiębiorstw	
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	
Niemierzalne		
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Powyższa zmiana będzie oddziaływać na konkurencyjność gospodarki oraz przedsiębiorczość, poprzez eliminację z rynku podmiotów zwiększających w sposób bezprawny swoje dochody poprzez unikanie należnego opodatkowania.	
8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu		
<input checked="" type="checkbox"/> nie dotyczy		
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input checked="" type="checkbox"/> nie dotyczy	
<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur <input type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczności.	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input checked="" type="checkbox"/> nie dotyczy	
Komentarz: Projektowane rozwiązania nie generują dodatkowych obciążeń informacyjnych.		
9. Wpływ na rynek pracy		
Powyższa zmiana nie będzie oddziaływać na rynek pracy.		
10. Wpływ na pozostałe obszary		
<input type="checkbox"/> środowisko naturalne <input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> demografia <input type="checkbox"/> mienie państwowe	<input type="checkbox"/> informatyzacja <input type="checkbox"/> zdrowie
Omówienie wpływu	Brak wpływu.	
11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego		
Przewiduje się wejście w życie projektu ustawy w terminie 14 dni od jej ogłoszenia.		
12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?		
Projekt może zostać poddany ewaluacji w oparciu o następujące mierniki: – liczona kwotowo oraz liczbowo, wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej czynności fikcyjnych, – kwotowy szacunek uszczupień budżetu państwa z tytułu nieuiszczonych należności podatkowych, – liczba wszczętych i zakończonych postępowań, a także liczba skazań za popełnienie nowo wprowadzonych do Kodeksu karnego czynów zabronionych w postaci: szczególnej formy fałszu dokumentu – art. 270 k.k., oraz tzw. fałszu intelektualnego – art. 271a k.k. Ze względu na specyfikę proponowanych unormowań, ewaluacja projektu, w celu oceny funkcjonowania wprowadzanych rozwiązań w kontekście ograniczania zjawiska wyłudzenia podatku VAT, może być dokonana po upływie co najmniej dwóch lat funkcjonowania przedmiotowych rozwiązań.		
13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)		
– Raport z kontroli NIK pt.: „Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne” z 2016 r., https://www.nik.gov.pl/aktualnosc/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzeniu-vat.html – http://www.pwc-tls.it/it/publications/assets/docs/what-about-italy.pdf		

- <http://www.yourlegalpartners.gr/wp-content/uploads/2015/12/Your-Legal-Lab-article-Amendments-to-Greek-Code-of-Tax-Procedure-included-in-Law-4337-2015-Memorandum-III-DEC-2015.pdf>
 -
 - http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_15/WP1510.pdf
- str. 11
- https://www.unodc.org/tldb/pdf/Denmark_Criminal_Code_2005.pdf
 - https://www.unodc.org/tldb/pdf/Germany/Criminal_code_amended_2009.pdf