

Czy zaostrzone sankcje karne za wystawianie fałszywych faktur lub posługiwanie się nimi uderzają w oszustów wyłudzających VAT?

Do increased penalties for issuing or using false invoices strike against VAT fraudsters?

dr Krzysztof Radzikowski

Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, faktura, wyłudzenie VAT, fałszerstwo faktury.

Abstract

The paper concerns doubts about effectiveness of art. 270a, 271a and 277a of the Penal Code to protect fiscal interests.

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Oszustwa w zakresie podatku od towarów i usług (VAT)¹ stanowią najistotniejsze zagrożenie dla finansów publicznych, zaś wyłudzenia zwrotów tego podatku to najbardziej „zyskowna” działalność przestępcza, a do niedawna także łatwa w realizacji, obarczona niewielkim ryzykiem wykrycia i zagrożona nieproporcjonalnie niskimi karami. Co ważne, mechanizm VAT przenosi negatywne konsekwencje, w tym groźbę odpowiedzialności karnej lub karnoskarbowej, na kolejne etapy obrotu – może je ponieść każdy podatnik (osoba dokonująca jego rozliczeń podatkowych lub je nadzorująca), nawet jeżeli sam pozostaje uczciwy, ale utrzymuje relacje handlowe z nieuczciwymi kontrahentami.

Istota oszustwa polega na odliczeniu jako podatku naliczonego kwoty wykazanej na fakturze nieodzwierciedlającej rzeczywistej operacji gospodarczej i wypłacie tej kwoty z budżetu państwa (zwrocie VAT), w sytuacji gdy nie została ona zadeklarowana i odprowadzona na wcześniejszych etapach obrotu. Występują trzy zasadnicze grupy uczestników oszustw:

- 1) organizatorzy i beneficjenci (przeważnie działający w ramach zorganizowanych grup przestępczych),
- 2) tzw. słupy, czyli osoby, które firmują przestępczą działalność (podpisują umowy, wystawiają faktury, składają deklaracje itp.), często nie mając o niej wiedzy ani nie zdając sobie sprawy ze znaczenia i konsekwencji swoich czynów oraz
- 3) nabywcy towarów „wkręceni” w karuzele podatkowe, którzy poprzez zapłatę ceny dostarczają oszustom środki finansowe oraz przejmują na siebie ryzyko działań organów podatkowych i organów ścigania (o ile dochodzi do

rzeczywistego obrotu, oszuści zaś sami nie występują o zwrot VAT).

Nawiązując do tematyki konferencji, trzeba podkreślić, że omawiane zjawiska stanowią immanentną cechę VAT i są obecne od początku jego funkcjonowania, niemniej uległy spotęgowaniu po akcesji do UE w związku ze specyfiką wspólnego rynku i harmonizacją podatków obrotowych.

2. PRAWNOKARNA KWALIFIKACJA WYŁUDZENIA VAT I FAŁSZERSTWA FAKTURY W STANIE PRAWNYM DO 1 MARCA 2017 R.²

Tradycyjnie nie budziło wątpliwości, że osiągnięcie korzyści majątkowej wbrew przepisom podatkowym narusza wyłącznie prawo karne skarbowe. Podejście to ewoluowało jednak wraz z wprowadzeniem VAT, gdyż operuje on nieznaną wcześniej możliwością odliczenia i zwrotu podatku odprowadzonego przez kogoś innego, zaś wyłudzenie tego zwrotu wykracza poza nieprawidłową realizację obowiązku podatkowego, ale stanowi zamach na mienie państwowe – wpływy podatkowe pochodzące od ogółu społeczeństwa. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy³ okazała się nieskuteczna w zapobieganiu tym zjawiskom i zwalczaniu ich, zaś takie szanse ma jedynie ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny⁴, która zaostrza reżim odpowiedzialności z powodu:

- 1) surowszego wymiaru kary,
- 2) wydłużenia okresów przedawnienia ścigania i karalności,
- 3) ograniczenia możliwości uniknięcia skazania lub zminimalizowania jego skutków oraz
- 4) prowadzenia śledztwa i postępowania przygotowawczego przez prokuraturę i służby specjalne zamiast finansowych organów dochodzenia.

W stanie prawnym obowiązującym do 1 marca 2017 r. oszustwa w zakresie VAT kwalifikowano na trzy zasadnicze sposoby:

- 1) w zakresie wyłudzenia VAT jako „klasyczne” oszustwo (art. 286 k.k.)⁵ albo oszustwo podatkowe (art. 56 lub art. 76 k.k.s.)⁶,
- 2) w zakresie wadliwej faktury jako tzw. fałsz intelektualny (art. 271 k.k.)⁷ i/lub posłużenie się takim dokumentem (art. 273 k.k.) albo wystawienie nierzetelnej faktury i/lub posłużenie się nią (art. 62 k.k.s.)⁸ oraz
- 3) tzw. idealny zbieg wskazanych przestępstw, gdy czyn wypełnia wszystkie znamiona wynikające z przepisu Kodeksu karnego i przepisu Kodeksu karnego skarbowego, zaś na podstawie art. 8 § 1 k.k.s. skazuje się za tyle czynów, ile znamion ustawowych nim wyczerpano.

3. NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO Z DNIEM 1 MARCA 2017 R.⁹

Jednym z mechanizmów „uszczelniających” system VAT jest zaostrzenie karalności wystawiania fałszywych faktur i posługiwania się nimi na mocy ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw¹⁰.

Nowelizacja wprowadza do rozdziału XXXIV k.k. pt. *Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów* szczególne typy przestępstw przeciwko wiarygodności faktur: art. 270a (fałsz materialny) i art. 271a (fałsz intelektualny). Fałsz materialny polega na przerobieniu lub podrobieniu dokumentu (nie ma wówczas znaczenia, czy jego treść odpowiada prawdzie), zaś fałsz intelektualny – na poświadczeniu nieprawdy w autentycznym dokumencie (zasadnicze typy tych przestępstw kryminalizują – odpowiednio – art. 270 i 271 k.k.). W obu przypadkach penalizowane jest tak podrobienie (wystawienie) faktury, jak i posłużenie się sfałszowaną fakturą.

Nowe przepisy przewidują dla typów podstawowych obu przestępstw górne zagrożenie 8 lat, dla typów kwalifikowanych z art. 270a § 2 i art. 271a § 2 – karę nie niższą niż 3 lata, zaś dla typu kwalifikowanego z art. 277a § 1 – nawet karę 25 lat pozbawienia wolności (nie krócej niż 5 lat). W razie skazania za typy podstawowy lub kwalifikowany oprócz kary pozbawienia wolności można wymierzyć także grzywnę w wysokości do 3000 stawek dziennych (art. 277b k.k.)

Nowelizacja nie ingeruje w dotychczasową penalizację samego wyłudzenia czy uszczuplenia należności publicznoprawnej i nie zaostrza karalności tych czynów.

4. W KOGO UDERZAJĄ OMAWIANE PRZEPISY?

Projektodawca (Rada Ministrów) postrzega nowelizację Kodeksu karnego w kontekście walki z zorganizowaną przestępczością podatkową; podkreśla, że zaostrzonej karalności nie podlegają osoby, które przypadkowo popełnią błąd przy wystawieniu faktury, nawet wskutek niedbalstwa czy lekkomyślności, a oceny zamiaru popełnienia czynu dokonają prokuratorzy kierujący się praktyką i orzecznictwem w sprawach karnych, nie zaś dlatego, co często ma miejsce na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, że podatnik zastosował odmienną interpretację przepisu niż organ podatkowy¹¹. Niemniej nie dostrzega, że – w przeciwieństwie do art. 286 k.k. – nowe przepisy nie wymagają działania w zamiarze

bezpośrednim, ukierunkowanym na osiągnięcie korzyści majątkowej (tzw. przestępstwo kierunkowe), lecz wystarcza zamiar ewentualny, podczas gdy rozgraniczenie „słabszej” postaci winy umyślnej od lekkomyślności i niedbalstwa stanowi tradycyjną *quaestionem diabolicam* prawa karnego (por. art. 9 §§ 1 i 2 k.k.). Wbrew intencjom projektodawcy nowe przepisy zacierają granicę pomiędzy brakiem należytej staranności i dobrej wiary w rozumieniu podatkowym czy nawet błędem w ewidencjonowaniu zdarzeń gospodarczych i rozliczeniach podatkowych a winą w rozumieniu prawa karnego, zaś w obliczu radykalnego zaostrzenia karalności konsekwencje tej sytuacji są trudne do zaakceptowania w demokratycznym państwie prawnym.

Nie neguję potrzeby zaostrzenia karalności oszustw wykorzystujących mechanizm VAT, niemniej dotyczy ona przede wszystkim wyłudzenia majątkowego na szkodę państwa jako najbardziej szkodliwego zjawiska, gdy tymczasem nowelizacja nie zaostrza penalizacji tego czynu. Nie neguję także potrzeby zaostrzenia karalności „samego” fałszerstwa faktury, niemniej zgodnie z zasadą proporcjonalności zagrożenie karą powinno być niższe niż w przypadku dokonania za pomocą takiej faktury wyłudzenia majątkowego. Jeżeli w ogóle rozważać karę 25 lat pozbawienia wolności, powinna ona dotyczyć szczególnego (kwalifikowanego) typu czynu z art. 286 k.k. – ograniczonego do celowych oszustw z wykorzystaniem mechanizmów podatkowych (nie zaś błędów przy rozliczeniu podatku), uzależnionego od wartości wyłudzonej kwoty (nie zaś kwoty, na jaką opiewa faktura) i realizowanego w zorganizowanej grupie przestępczej, która czyni z niego stałe źródło dochodu. Tymczasem skutek nowelizacji wraz z intensyfikacją czynników, które uzasadniają zaostrzoną kryminalizację (stopień winy i społecznej szkodliwości czynu), zagrożenie karą maleje. Organizatorom i rzeczywistym beneficjentom oszustw grozi maksymalnie 8 lat, podczas gdy „słupom” a nawet podatnikom popełniającym błędy w rozliczeniach podatkowych (gdy można im przypisać zamiar ewentualny) – 25 lat pozbawienia wolności. Nie jest to tylko naruszenie *in abstracto* logiki i zasad prawa karnego, a w konsekwencji konstytucyjnej zasady proporcjonalności, ale prowadzi także do absurdalnych i niesprawiedliwych rozstrzygnięć w konkretnych sprawach. Nie można wykluczyć rozumowania, że gdy działanie sprawcy „zakończy się” na sfałszowaniu faktury, grozi mu nawet 25 lat pozbawienia wolności, gdy zaś nie tylko sfałszuje fakturę, ale także użyje jej w najbardziej niegodziwy i społecznie szkodliwy sposób (tj. do celowego wyłudzenia zwrotu VAT), to kwalifikacja z art. 271a lub 277a k.k. zostanie wyparta przez art. 286 k.k. (maksymalnie 8 lat pozbawienia wolności), a nawet przez art. 56 i/lub 76 k.k.s. (maksymalnie 5 lat pozbawienia wolności). Rozumowanie to mieści się w kanonie interpretacyjnym instytucji zbiegu przestępstw i zbiegu przepisów karnych, zaś przyczyną absurdu nie jest tkwiący w nim błąd, ale przysłowiowe „postawienie na głowie” przez ustawodawcę gradacji dóbr chronionych prawem karnym.

W konsekwencji ostrze nowych przepisów nie zwraca się przeciwko organizatorom i rzeczywistym beneficjentom oszustw i karuzel podatkowych, lecz przeciwko „słupom” oraz przedsiębiorcom popełniającym błędy w toku ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych i dokonywania rozliczeń po-

datkowych. Nie można wykluczyć, że organy ścigania i prokuratura zadowolą się łatwiejszym dowodowo, a drakońskim, gdy idzie o wymiar kary, skazaniem „słupów” i nie będą zainteresowane ani ustaleniem sprawców kierowniczych samego fałszerstwa faktury, ani tym bardziej kontynuowaniem śledztwa pod kątem wyłudzenia zwrotu VAT czy innego oszustwa majątkowego na szkodę państwa. Gdy potencjalna kara za te czyny będzie znacznie niższa niż za „samo” fałszerstwo, będą wolały się skupić na kolejnych „słupach” i odnieść zauważalny w statystykach, lecz jakże pozorny z punktu widzenia interesów budżetu państwa, sukces. Cel w postaci rozbięcia grup przestępczych nie zostanie zrealizowany i będą one kontynuować wyłudzenie kolejnych milionów za pomocą nowo zwerbowanych „słupów”, a pomimo wzrostu liczby skazań i surowości wymierzanych kar ubytki dochodów budżetowych nie zmniejszą się.

5. WYTYCZNE DOTYCZĄCE PRAKTYKI FUNKCJONOWANIA PROKURATURY I ORGANÓW ŚCIGANIA

Jak na razie nie są mi znane wyroki sądowe wydane pod rządami nowych przepisów, więc zarysowane powyżej wątpliwości i zastrzeżenia pod ich adresem mogą skonfrontować jedynie z praktyką funkcjonowania prokuratury i organów ścigania, determinowaną Wytycznymi Prokuratora Generalnego Nr 5/17 z dnia 10 sierpnia 2017 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku¹².

Wytyczne akcentują następujące priorytety:

- 1) koncentrację postępowania przygotowawczego w prokuraturach okręgowych i regionalnych (pozostawienie w prokuraturach rejonowych jedynie spraw mniej skomplikowanych) przez prokuratorów specjalizujących się w przestępczości gospodarczej i w warunkach koordynacji działań z administracją skarbową oraz ze służbami specjalnymi;
- 2) stosowanie w szerokim zakresie czynności operacyjno-rozpoznawczych;
- 3) rozbięcie solidarności grup przestępczych poprzez łągodzenie represji wobec sprawców, którzy wyrażają tzw. czynny żal lub zwrócą bezprawne korzyści majątkowe (art. 277c i 277d k.k. wraz z dotychczasowymi przepisami części ogólnej Kodeksu karnego);
- 4) równoległe wszczynanie śledztwa pod kątem przestępstwa „prania brudnych pieniędzy” (art. 299 k.k.), dla którego czynem bazowym jest wyłudzenie VAT;
- 5) kwalifikację z zastosowaniem zbiegu idealnego z art. 8 k.k.s., zaś przy braku przesłanek tej instytucji – pierwszeństwo kwalifikacji z Kodeksu karnego przed Kodeksem karnym skarbowym.

Odnosząc Wytyczne do zarysowanych powyżej zarzutów i wątpliwości pod adresem nowych przepisów zauważymy, że prokuratorzy:

- 1) mają dążyć do ustalenia osób odgrywających wiodącą rolę w oszustwach VAT (organizatorów i beneficjentów) i pozbawienia ich korzyści materialnych z przestępstwa

poprzez zastosowanie środków zapobiegawczych i zabezpieczenia majątkowego;

- 2) nie mogą czuć się zwolnieni z weryfikacji uszczupień lub wyłudzeń podatku mimo kwalifikacji z nowych przepisów dotyczących przestępstw fakturowych;
- 3) muszą wykazać umyślność fałszerstwa faktury lub posłużenia się takową, nie mogą zaś stosować domniemań faktycznych odnośnie do stanu świadomości sprawcy na podstawie znamion przedmiotowych;
- 4) przy wnioskach o wymiar kary powinni uwzględniać korzyści osiągnięte z przestępstwa oraz celowość ich pozbawienia, w tym przy zastosowaniu tzw. rozszerzonej konfiskaty (art. 44a i art. 45 §§ 2 i 3 k.k.).

6. PODSUMOWANIE

Omawiana nowelizacja przeczy zasadzie proporcjonalności i narusza spójność prawa karnego zarówno w relacji wobec innych przestępstw (przewiduje wyższe zagrożenie karą niż większość przestępstw godzących w życie i zdrowie ludzkie), jak też w ramach przestępstw godzących w mienie i w wiarygodność dokumentów. Wbrew zapewnieniom projektodawcy, nowe przepisy nie pozwalają na precyzyjne rozgraniczenie sfery działalności gospodarczej i błędów w rozliczeniach podatkowych od „typowej” przestępczości i nie wykluczają zaostrzonej karalności osób działających w zamiarze ewentualnym bądź jedynie pozostających na jego granicy z niedbalstwem albo lekkomyślnością. Zamiast zachęcać organy ścigania i wymiar sprawiedliwości do walki z zorganizowaną przestępczością, zniechęcają do tego, dając instrumenty do łatwego w sensie dowodowym skazania osób przypadkowych; co więcej, mogą prowadzić do nadzwyczajnie wysokiej kary za wątpliwą nieprawidłowość, pozostającą bez faktycznego wpływu na wymiar podatku lub jego zwrot (wystarczy, że faktura spełni kryterium wartościowe)¹³. Nie zaostrzając sankcji za wyłudzenie majątkowe za pomocą sfałszowanej faktury, nowe przepisy czynią to wobec jedynie potencjalnego oszustwa: karą 25 lat pozbawienia wolności obwarowano czyn zagrożenia abstrakcyjnego, nie zaś klasyczny typ skutkowy, podczas gdy „samo” fałszerstwo faktury nie przynosi jeszcze nikomu żadnych korzyści ani szkody w majątku państwowym.

Wytyczne podkreślają wagę walki z przestępczością podatkową i trafnie zwracają uwagę na wykorzystanie instytucji idealnego zbiegu przestępstw (przepisów) oraz na konieczność badania uszczuplenia lub wyłudzenia zwrotu podatku, niezależnie od fałszerstwa faktury. Brakuje jednak wskazówek dotyczących kwalifikacji przypadków, gdy oszuści nie występują o zwrot VAT (czyni to nabywca „wkręcony” w karuzelę podatkową), a sądy podważają wówczas przesłankę doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem państwowym, warunkującym kwalifikację z art. 286 k.k.¹⁴ Rysuje się także – niedostrzeżone w Wytycznych – ryzyko z jednej strony konkurencji, z drugiej zaś – braku współpracy prokuratury i organów ścigania z organami administracji skarbowej, które dysponują najbardziej aktualnymi danymi dotyczącymi operacji gospodarczych podatników VAT w ramach jednolitego pliku kontrolnego (JPK) i najszybszym mechanizmem interwencji: blokadą rachunku bankowego w ramach Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej (STIR).

W konsekwencji wątpliwe, czy praktyka prokuratorska jest w stanie skutecznie sanować wskazane wcześniej wady przepisów ustawowych.

Przypisy:

- 1 Reguluje go ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.), która implementuje dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.); dalej posługuję się określeniem VAT (ang. *value added tax*) zarówno w kontekście unijnym, jak i krajowym.
- 2 Uwagi zawarte w pkt 2 stanowią rekapitulację referatu *Oszustwa i nadużycia wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług z perspektywy prawa karnego i prawa karnego skarbowego w świetle aktualnej linii orzeczniczej sądów karnych – dylemat stosowania art. 56 i 76 k.k.s. albo art. 271 i 286 k.k.*, który wygłosiłem w dniu 22 stycznia 2016 r. na zorganizowanej przez Uniwersytet Warszawski Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. „Tworzenie i stosowanie prawa dotyczącego podatku od towarów i usług oraz akcyzy w celu przeciwdziałania masowym wyłudzeniom oraz zorganizowanej przestępczości podatkowej” (referat i relacja z konferencji zostały opublikowane w „Doradztwie Podatkowym” 2016, nr 1).
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm., dalej „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1600 ze zm., dalej „Kodeks karny” lub „k.k.”.
- 5 Na podstawie art. 286 k.k. karze podlega ten, kto w celu osiągnięcia korzyści majątkowej doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania.
- 6 Art. 56 k.k.s. penalizuje narażenie na uszczerplenie podatku, zaś art. 76 k.k.s. – na nienależny zwrot podatku lub zaliczenie go na poczet zobowiązań (zaległości) podatkowych.
- 7 Na podstawie art. 271 k.k. karze podlega funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadczająca w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne.
- 8 Art. 62 § 1 k.k.s. penalizuje niewystawienie – wbrew obowiązкови – faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia lub wystawienie ich w sposób wadliwy albo odmowę ich wydania, zaś § 2 – wystawienie faktury (rachunku) w sposób nierzetelny albo posłużenie się takim dokumentem.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.07.2019 r.

Adres autora: krzysztof.radzikowski@isp-modzelewski.pl

- 9 Uwagi zawarte w pkt 3 i 4 stanowią rekapitulację artykułu *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, który opublikowałem w „Przeglądzie Podatkowym” 2017, nr 3.
- 10 Dz.U. poz. 244.
- 11 Uzasadnienie ustawy nowelizującej, druk sejmowy nr 888/VIII kad., <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/EA8BC112272EA7CE-C125804200323EDD/%24File/888.pdf> [dostęp: 9.07.2019].
- 12 Nr PK I BP 024.13.2017, <https://pk.gov.pl/wp-content/uploads/2018/01/c04ff96e25d267beeb4d5341305fcc16.pdf> [dostęp: 9.07.2019], dalej „Wytyczne”; zastępują wcześniejsze Wytyczne Prokuratora Generalnego z dnia 6 lipca 2017 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT oraz innych oszukańczych uszczerpleni w tym podatku, nr PK I BP 021.18.2016, <https://pk.gov.pl/wp-content/uploads/2016/07/42436c0f4cb3d48660ae31ebf1ca2ebf.pdf> [dostęp: 9.07.2019].
- 13 Projektodawca i ustawodawca wydają się nie rozróżniać wartości, na jaką opiewa faktura, od wartości wyłudzenia majątkowego. Wniosek ten potwierdza nowelizacja z druku sejmowego nr 3451/VIII kad., <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/996CE307123D03FEC12583FA-0069E8F2/%24File/3451.pdf> [dostęp: 9.07.2019]. Zmianę brzmienia art. 270a § 2, art. 271 § 2 i art. 277a § 1 k.k. traktuje się jako konsekwencję różnicowania czynów skierowanych przeciwko mieniu w zależności od wartości przedmiotu przestępstwa (art. 1 pkt 92, 92 i 95 ustawy z dnia 13 czerwca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw; Prezydent skierował ustawę do TK w trybie kontroli prewencyjnej).
- 14 Postanowienie SN z 24 czerwca 2015 r., I KZP 2/15, OSNKW 2015, nr 7, poz. 56.

Bibliografia:

- Radzikowski K., *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Radzikowski K., *Oszustwa i nadużycia wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług z perspektywy prawa karnego i prawa karnego skarbowego w świetle aktualnej linii orzeczniczej sądów karnych – dylemat stosowania art. 56 i 76 k.k.s. albo art. 271 i 286 k.k.*, „Doradztwo Podatkowe” 2016, nr 1.

