

Faktura VAT w świetle ustawy o VAT a regulacje prawnokarne

Komisja Europejska szacuje że w 2015 r. państwa Unii Europejskiej straciły około 152 mld euro w efekcie luki w podatku VAT. Ministerstwo Finansów szacuje że luka podatkowa w Polsce w 2015 r. w Polsce wyniosła 50,4 mld zł i wzrosła w porównaniu do 2007 r. ponad 7-krotnie (w 2007 r. wysokość luki wynosił 7,1 mld zł). Podstawą do wyłudzeń podatku VAT oraz obniżenia podatku były przede wszystkim puste faktury, które nie dokumentowały rzeczywistego obrotu. Wystawianiem takich faktur od kilku lat zajmowały się najczęściej wyspecjalizowane podmioty, zwane fabrykami, jak też tzw. słupy (często bezdomni, alkoholicy), którzy na zlecenie grupy przestępczej zakładali działalność gospodarczą.

W marcu 2017 r. wprowadzone zostały nowe regulacje karne dotyczące podrabiania dokumentów, jakimi są faktury VAT. Ustawodawca postanowił zająć się kwestią wyłudzenia podatku VAT oraz instrumentów, za pomocą których jest to dokonywane. Celem dokonanych zmian przepisów była koncentracja na zwalczaniu powstawania i wprowadzania do obrotu fałszywych i nierzetelnych dokumentów. Aby zwiększyć wymiar kary oraz podkreślić powszechność tych przewinień, istotnym jest też fakt przeniesienia penalizacji fałszowania faktur z Kodeksu karnego skarbowego do Kodeksu karnego.

Faktura to podstawowy dokument potwierdzający dokonanie transakcji opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Definicja faktury zawarta jest w art. 2 pkt 31, a faktury elektronicznej w art. 2 pkt 32 ustawy o VAT. Zgodnie z definicją – faktura to dokument w formie papierowej lub elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Natomiast przez fakturę elektroniczną rozumie się dokument wystawiony i otrzymany w dowolnym formacie elektronicznym. W przypadku, gdy kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo 100 euro, podatnik może, zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT wystawić fakturę uproszczoną.

¹ Mgr prawa, doktorant na Wydziale Prawa SWPS Uniwersytetu Humanistycznospołecznego w Warszawie.

Podstawowe elementy, jakie powinny znaleźć się na fakturze zawarte zostały w art. 106e ustawy o VAT i są to m.in.: data wystawienia; kolejny numer, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę; imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług; ich adresy; numery identyfikacyjne podatnika i nabywcy towarów lub usług; datę dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi; nazwę (rodzaj) towaru lub usługi; miarę i ilość (liczbę) dostarczanych towarów lub zakres wykonanych usług; cenę jednostkową netto towaru lub usługi; kwoty wszelkich upustów lub obniżek cen; wartość sprzedaży netto; stawkę podatku; sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku; kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku; kwotę należności ogółem. Kwotę podatku VAT należy zawsze wykazywać w złotych polskich (PLN) bez względu na to, w jakiej walucie wystawiona jest faktura.

W przepisach ustawy o VAT określone zostały też zasady dokumentowania wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych w procedurze uproszczonej. W praktyce z transakcją trójstronną mamy do czynienia wtedy, gdy sprzedaż towaru odbywa się pomiędzy trzema różnymi podmiotami, natomiast fizycznie towar przekazywany jest wyłącznie pomiędzy pierwszym i ostatnim z podmiotów uczestniczących w transakcji. Uregulowania tego typu transakcji zawarte zostały w art. 135–138 ustawy o VAT. Pierwszy uczestnik obrotu wystawia na rzecz drugiego podmiotu fakturę, w której wykazuje wewnątrzspółnotową dostawę towarów. Pośrednik, czyli drugi w kolejności uczestnik transakcji, będący polskim podatnikiem wystawia ostatniemu w kolejności podatnikowi VAT fakturę zawierającą: adnotację w brzmieniu „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135–138 ustawy o p.t.u.” lub „VAT Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE” oraz stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie przez niego rozliczony. Ponadto na fakturze niezbędne jest umieszczenie numeru VAT UE (o którym mowa w art. 97 ust. 10), który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej oraz numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika².

Definicja ustawowa faktury w sposób enumeratywny wymienia dane, które muszą być zawarte w fakturze. Podatnicy często mieli wątpliwości co do tego, jak traktować dokument, który nie został oznaczony jako faktura, chociaż po-

² Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, art. 106e, Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535.

siadał wszystkie niezbędne w niej elementy (w tym kwotę podatku VAT) i czy wobec takiego dokumentu może powstać obowiązek podatkowy. Dokumentem tym była faktura proforma. Wątpliwości te zostały wyjaśnione w stanowisku Ministerstwa Finansów, zgodnie z którym dokument nazwany fakturą proforma nie jest dowodem księgowym. Ministerstwo stwierdziło, że jest to dokument wystawiany w obrocie gospodarczym i jego celem może być np. potwierdzenie złożenia oferty czy przyjęcia zamówienia do realizacji. Wyraźne oznaczenie tego dokumentu wyrazem proforma powoduje, że nie można przypisać mu waloru faktury w rozumieniu przepisów o VAT, gdyż podmiot wystawiający taki dokument jednoznacznie wskazuje, że nie jest to faktura. Wystawienie tego dokumentu nie powoduje zatem skutków w zakresie podatku VAT, tj. obowiązku zapłaty wykazanego w nim podatku oraz nie stanowi dla kontrahenta podstawy do jego odliczenia.

Obowiązek wynikający z ustawy dotyczy wystawienia faktury dokumentującej transakcje: sprzedaży, a także dostawy towarów i świadczenia usług, dokonywanych przez podatnika na rzecz innego podmiotu podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem; sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, jak również wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Fakturę należy również wystawić po otrzymaniu przez podatnika całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności sprzedaży towarów lub świadczenia usług, z wyjątkiem sytuacji, w której zapłata dotyczy wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z odrębnymi przepisami ustawy o VAT (dotyczy to m.in. usług dostaw i dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony dóbr i mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej)³.

Prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego VAT w znacznej mierze będzie zależało od terminów wykonywanych transakcji, które z kolei będą miały wpływ na datę wystawienia faktury. Obowiązek wystawienia faktury nakładają na podatników przepisy art. 106i ustawy o VAT, który został wprowadzony 1 stycznia 2014 r. Przed tą datą przepisy stanowiły, że co do zasady fakturę wystawia się do 7 dni od powstania obowiązku podatkowego, a ten tworzy się w momencie dostawy towaru bądź wykonania usługi. Obecnie fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego

³ Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, art. 106b, Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535.

po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (czyli dokonano dostawy towarów lub wykonano usługę). Widzimy więc że wraz z tą zmianą obowiązek podatkowy został przeniesiony na początek miesiąca następującego po wykonaniu usługi bądź dostawy towaru, niezależnie od tego czy nastąpiło to pierwszego, czy ostatniego dnia miesiąca.

W określonych przypadkach ustawodawca wprost podaje terminy wystawienia faktury, zgodnie z którymi dokument należy sporządzić w określonym czasie, np. w przypadku usług budowlanych czy budowlano-montażowych, faktura nie może zostać wystawiona później, niż 30 dni po wykonaniu usługi. Jeśli mówimy o sprzedaży i wydaniu towarów, takich jak książki, czasopisma czy gazety faktura musi zostać wystawiona w ciągu 60 dni. Wyjątkiem od tego jest sytuacja, gdy umowa przewiduje zwroty towarów tego typu, wtedy faktura zostanie wystawiona nie później niż 120 dni od wydania wydawnictw. Termin 90 dni na wystawienie faktury mają podatnicy wykonujący czynności związane z drukowaniem, np. książek czy gazet. W przypadku energii elektrycznej, ciepłej czy świadczenia usług telekomunikacyjnych, najmu czy stałej obsługi prawnej, dawniej termin nie był określony liczbą, a terminem zapłaty za usługę. Po nowelizacji ustawy VAT w 2014 r. dodano zapis mówiący, że obowiązek podatkowy nie może powstać przed otrzymaniem przez podatnika faktury. Moment wystawienia faktury nie może przekroczyć wskazanej daty (z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, czyli import usług, gdzie podatnikiem jest nabywca). W sytuacjach, gdy do rozliczenia wchodzi również opakowanie zwrotne, fakturę należy wystawić do dnia po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania albo do 60 dnia licząc od dnia wydania towaru, jeśli takiego terminu nie przewidziano.

Przedsiębiorca zobowiązany jest do wystawienia faktury na żądanie klienta, jeśli nie nastąpiło ono później niż 3 miesiące od końca miesiąca, w którym nastąpiła dostawa towarów bądź wykonanie usługi. W przypadku, gdy prośba taka została zgłoszona w miesiącu, w którym transakcja została dokonana, fakturę należy wystawić nie później niż 15 dnia następnego miesiąca. Jeżeli żądanie złożone zostało po upływie tego miesiąca, przedsiębiorca ma 15 dni od jego otrzymania. Ustawodawca nie zezwala wystawiać faktur wcześniej niż 30 dni przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi bądź otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniu usługi, całości lub części zapłaty.

W sytuacji, gdy przedsiębiorca nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, nie następuje zwolnienie go z obowiązku podatkowego, który powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury. Jeżeli termin ten nie

został ustawowo określony, to obowiązek podatkowy VAT powstaje, kiedy upłynie termin płatności.

Na gruncie prawa podatkowego faktura VAT jest przede wszystkim dokumentem rozliczeniowym. Zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1a ustawy o VAT, upoważnia ona podatnika VAT będącego nabywcą do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług. W obrocie gospodarczym faktura najczęściej jest jedynym dokumentem potwierdzającym zawarcie i zrealizowanie pomiędzy stronami umowy, czyli dokonania transakcji (np. sprzedaży towaru lub wykonania usługi)⁴.

Podatnicy VAT zobowiązani są do prowadzenia ewidencji zawierającej dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji VAT za okres rozliczeniowy. Ewidencja sprzedaży musi zawierać dane niezbędne do określenia przedmiotu oraz podstawy opodatkowania, stawki i wysokości podatku należnego. Na podstawie ewidencji zakupu określa się kwotę podatku naliczonego obniżającego podatek należny w takim zakresie, w jakim zakupione towary i usługi wykorzystywane były do wykonywania czynności opodatkowanych.

W wyniku nowelizacji ustawy o VAT od 2014 r. w celu określenia momentu powstania prawa do odliczenia konieczne jest uwzględnienie przez podatnika dwóch terminów – momentu powstania obowiązku podatkowego u dostawcy towarów lub usługodawcy, jak również moment otrzymania faktury lub dokumentu celnego. Od 2014 r. samo posiadanie faktury VAT lub dokumentu celnego nie skutkuje powstaniem prawa do odliczenia podatku VAT; konieczna jest również wiedza, kiedy towar został dostarczony bądź też w jakim terminie została wykonana usługa. Powyższa zasada wynika z art. 86 ust. 10 oraz 10b ustawy o VAT⁵. Ustawodawca w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług przyjął założenie, że faktury mają dokumentować rzeczywiste zdarzenia gospodarcze podlegające opodatkowaniu. Na fakturze powinny być podane faktyczne strony transakcji oraz rzeczywisty jej przedmiot.

Od chwili wprowadzenia podatku VAT tj. od 5 lipca 1993 r. w obrocie gospodarczym funkcjonowały i funkcjonują nierzetelne faktury, dokumentujące nieprawdziwe bądź niezrealizowane transakcje gospodarcze, które nazywane są również „pustymi fakturami”. Nieuczciwi przedsiębiorcy w celu występowania o zwrot podatku lub zmniejszenia zobowiązania podatkowego często nabywali od innych podmiotów faktury, które nie dokumentowały rzeczywistych transakcji. Takie postępowanie niosło za sobą konsekwencje nie tylko prawne, ale

⁴ R. Oktaba, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 553–555.

⁵ K. Judkowiak (red.), *VAT 2017 Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2017, s. 1027.

również na tle podatkowym, albowiem od faktur, które są niezgodne ze stanem faktycznym, podatnik nie miał prawa odliczyć podatku VAT. Ograniczenie to można uznać za zasadne w momencie, gdy wszystkie strony były świadomie uwikłane w oszustwo.

Celem podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne jest przede wszystkim zmniejszenie zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług poprzez odliczenie podatku naliczonego z tych faktur, prowadzące często do wyłudzenia zwrotu podatku z urzędu skarbowego. Niezgodne z przepisami prawa działania podatników, mające na celu wykorzystanie konstrukcji rozliczania podatku VAT do otrzymania zwrotu podatku, mogą koncentrować się na zmniejszeniu podatku należnego bądź zawyżeniu podatku naliczonego. Zmniejszenie podatku należnego jest możliwe poprzez niewykazywanie całej sprzedaży. Natomiast zawyżenie podatku naliczonego może być skutkiem zawyżania kosztów działalności, m.in. poprzez wprowadzanie do rozliczeń fikcyjnych faktur dokumentujących zdarzenia, które nigdy nie miały miejsca, obrazujących przebieg zdarzeń gospodarczych niezgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem lub faktur, w których wykazano ilości i wartości w wielkościach nierzeczywistych⁶. Pusta faktura nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego oraz do zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, gdyż jej wystawienie nie potwierdza dokonania żadnych czynności sprzedaży towarów bądź wykonania usługi. Zgodnie z art. 88 ust. 3a, pkt 4a ustawy o VAT wystawione faktury, stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

W wielu przypadkach uczciwi kontrahenci zostają oszukani i nie zdają sobie sprawy, że mają do czynienia z podmiotami naruszającymi prawo. W takich sytuacjach utrata przywileju związanego z odliczaniem podatku VAT naliczonego wydaje się surowa, ponieważ nie dość że osoba uiściła opłatę, którą odzyskać będzie bardzo trudno – chyba jedynie na drodze sądowej, jeżeli w ogóle do procesu dojdzie, to jeszcze traci możliwość obniżenia podatku VAT należnego. Sądy w tym wypadku stanęły po stronie przedsiębiorców i zauważyły w tym miejscu problem. Stanowisko wyrażane przez Urząd Skarbowy mówiło, iż podmiot uczestniczący w transakcji gospodarczej powinien powziąć wszelkie starania w celu zdobycia informacji na temat kontrahentów, z którymi prowadzą interesy i jeżeli nie wykrył żadnych niepokojących sygnałów czy

⁶ I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017, s. 79.

problemów pomimo ich istnienia, to jest ich wina. Z taką postawą zgodził się WSA w Poznaniu w wyr. z 23 marca 2011 r.⁷ W sprawie, którą się zajmował, organy podatkowe ustaliły, że cała sprzedaż oleju napędowego była fikcyjna. Przedsiębiorca nie dysponował magazynem na paliwa, nie miał decyzji pozwalającej na obrót paliwami ciekłymi, wystawiał faktury wraz z dowodami wpłaty gotówki, której faktycznie nie dostawał. Za wystawione faktury otrzymywał od odbiorców wynagrodzenie. W tej sytuacji – zdaniem WSA – dostawa realizowana była na rzecz podatnika, który wiedział (lub powinien wiedzieć), że nabywając towar uczestniczył w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa VAT. Trybunał Sprawiedliwości UE (dalej TSUE) w wyr. z 22 października 2015 r. w sprawie PPUH Stehcemp sp.j.⁸ natomiast stwierdził, iż nieuczciwe postępowanie sprzedawcy wcale nie wyklucza możliwości odliczenia podatku VAT. Urząd Skarbowy nie może oczekiwać od przedsiębiorcy, żeby szczegółowo prześwietlał wszystkie podmioty, z którymi zawiera transakcje. TSUE stwierdził że jeżeli na wystawionej fakturze znajdują się wszystkie wymagane ustawą elementy, osoba nabywająca ma prawo do odliczenia podatku VAT. Jest to o tyle istotne, gdyż dzięki temu wyrokowi chronieni są w jakiś sposób przedsiębiorcy, którzy co prawda uczestniczyli w przestępnym procederze, ale nie ze swojej winy („w dobrej wierze”). Co do zasady, faktur pustych nie można korygować. Wyjątkiem jest sytuacja, kiedy faktura została wystawiona, ale nie wprowadzona do obrotu prawnego. W momencie, kiedy zostanie to zrobione, istnieje duże prawdopodobieństwo utraty podatku przez państwo. Tak stwierdził WSA wyrokiem z dnia 22.01.2014 r.⁹

Pod obowiązywaniem ustawy o podatku od towarów i usług z 2014 r., zgodnie z art. 108 ust. 1, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest zobowiązana do jego zapłaty. Podmiot wprowadzający do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące nieprawdziwe zdarzenia gospodarcze musi liczyć się szeregiem konsekwencji wynikających z tego faktu. Z tytułu wprowadzania tego typu dokumentów, jako pierwszą należy wymienić odpowiedzialność podatkową – na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług – obowiązek zapłaty z tytułu wystawienia faktury, nawet gdy nie była objęta obowiązkiem podatkowym (art. 108). Drugą w kolejności jest odpowiedzialność karnoskarbowa – na gruncie Kodeksu karnego skarbo-

⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z 23 marca 2011 r., I SA/Po 949/10, LEX nr 786728.

⁸ Wyrok TSUE z 22 października 2015 r., C-277/14, Dz.U.UE C 414/7 z 14.12.2015 r.

⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z 22.01.2014 r., I SA/Gd 1120/13, LEX nr 1451429.

wego¹⁰ (dalej k.k.s.), gdyż do czynów zabronionych należy zarówno niewystawienie faktury pomimo istniejącego obowiązku w tym w zakresie; wystawienie faktury wadliwej czy odmowa jej wystawienia (art. 62 § 1), jak również wystawienie faktury w sposób nierzetelny albo posłużenie się taką fakturą (art. 62 § 2). Ostatnim rodzajem odpowiedzialności, jaką podmiot wystawiający fakturę dokumentującą nieprawdę, jest odpowiedzialność karna – na gruncie Kodeksu karnego¹¹ (dalej k.k.). Zgodnie z nim, przewidywany jest szereg zakazanych czynności związanych z fakturami, za które grozi penalizacja, takich jak: podrobienie czy przerobienie dokumentu (art. 270); wystawienie dokumentu poświadczającego nieprawdę (art. 271); użycie dokumentu poświadczającego nieprawdę (art. 273); wprowadzenie w błąd innego podmiotu (art. 286 § 1); a także z tzw. przestępstwa prania brudnych pieniędzy (art. 299 § 1).

Zmiana kwalifikacji dotyczącej podrabiania faktur weszła w życie od 1 marca 2017 r.¹² Do tej pory przestępstwa odnośnie dokumentów księgowych zawarte były głównie w Kodeksie karnym skarbowym. Pierwszym czynem zabronionym jaki spoczywa na przedsiębiorcy, w stosunku do faktury był brak jej wystawienia, pomimo obowiązku. Czyn ten zagrożony był karą do 180 stawek dziennych. Kolejnym przypadkiem było wystawienie faktury w sposób wadliwy bądź nierzetelny – w takiej sytuacji karą grzywny wynosiła do 240 stawek dziennych. W przypadku, gdy osoba dopuszczała się celowego niszczenia bądź ukrywania faktur, groziło jej do 180 stawek dziennych¹³.

Wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej rozwinęły się możliwości wyłudzenia podatku VAT od państwa, na które to państwo nie było przygotowane. Rezultatem tego był brak zawarcia w przepisach odpowiednich instrumentów, które mogłyby zostać użyte w określonych sytuacjach, np. rozszerzenie wymiaru kary za dokumenty opiewających na określoną kwotę. W efekcie kary za takie czyny mogły być rażąco niewspółmierne do tego, jakie szkody zostały wyrządzone.

Oszustwa związane z wprowadzeniem do obrotu fikcyjnych faktur mogą przybierać różne formy, począwszy od tych mniej skomplikowanych, polegających na zakupie przez przedsiębiorcę jednej lub kilku fikcyjnych faktur

¹⁰ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 1999, nr 83, poz. 930.

¹¹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, Dz.U. nr 111, poz. 765 z późn. zm.

¹² Ustawa z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych aktów prawnych, Dz.U. 2017, poz. 768.

¹³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 1999, nr 83, poz. 930, art. 62.

w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych, a skończywszy na tworzeniu zorganizowanych grup przestępczych. Dziś śmiało można powiedzieć, że nie ma dziedziny gospodarczej, w której problem ten by nie występował. Ustawodawca postanowił zmienić ten stan rzeczy i zająć się fałszywymi fakturami przesuając odpowiedzialność za te czyny z Kodeksu karnego skarbowego do Kodeksu karnego. Powodem tego jest wymiar kary, którymi postanowiono objąć te przestępstwa, gdyż ich granice w Kodeksie karym skarbowym były zbyt niskie, niewspółmierne do wysokości dokonywanych wyłudzeń podatkowych. W k.k.s. maksymalną karą jaką można wymierzyć jest 5 lat pozbawienia wolności. Próg ten jest pięciokrotnie mniejszy od górnej granicy kary, jaką obecnie wprowadził ustawodawca. Uchwalona nowelizacja Kodeksu karnego wprowadza od 2017 r. do krajowego porządku prawnego szereg nowych instrumentów prawnokarnych, mających na celu zwalczanie procederu wyłudzenia z budżetu państwa zwrotu kwot naliczonych tytułem podatku od towarów oraz usług. Do Kodeksu karnego dodane zostały przepisy: art. 270a, art. 271a, i art. 277a–277d, mające przeciwdziałać zjawisku wyłudzenia podatku od towarów i usług i tym samym chronić interes Skarbu Państwa w zakresie podatków. Powyższe przepisy służyć mają kryminalizacji przedpola wyłudzeń dotyczących podatku należnego oraz podatku naliczonego i zwrotu VAT. Założeniem wprowadzenia tych rozwiązań było skoncentrowanie się na przeciwdziałaniu i zwalczaniu przestępczości polegającej na tworzeniu nieprawdziwych, nierzetelnych dokumentów, które dotyczą okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej. W art. 270a k.k. penalizowane jest przestępstwo sfalszowania faktury. Przepis ten zawiera znamiona dookreślające okoliczności czynności sprawczej. Dotyczy to bezpośrednio czynności sprawczej opisanej za pomocą dwóch znamion „podrabia” i „przerabia” fakturę. Ustawodawca posłużył się w tym przypadku wyrażeniem o treści „w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”¹⁴. Podrobieniem faktury jest sporządzenie jej przy zachowaniu pozorów, jakby pochodziła od innej osoby, a nie od sprawcy. Przerobieniem faktury jest nadanie istniejącej autentycznej fakturze innej treści niż posiadana. Przerobienie, jak i podrobienie faktury polega na zmianie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu bądź zwro-

¹⁴ M. Królikowski, R. Zawłocki (red.), *Kodeks karny, Część szczególna*, t. II, Warszawa 2017, s. 527.

tu innej należności o charakterze podatkowym¹⁵. Przepięstwo stypizowane w art. 270a k.k. jest przepięstwem powszechnym, co oznacza że może je popełnić każdy, bez względu na to czy ma uprawnienia do wystawiania faktur, czy teź nie. W odniesieniu do podrabiania i przerabiania faktur w grę wchodzi jedynie zamiar bezpośredni (ustawa używa określenia „w celu”); w przypadku używania faktury jako autentycznej możliwy jest teź zamiar ewentualny¹⁶. Natomiast w art. 271a k.k. penalizowane jest przepięstwo poświadczania nieprawdy w fakturze oraz przepięstwo użycia faktury poświadczającej nieprawdę. Typy czynów zabronionych opisane w tym artykule są novum na gruncie ustawodawstwa polskiego¹⁷. Przepięstwo stypizowane w art. 271a k.k. ma charakter powszechny, może być ono popełniane zarówno przez osobę mającą uprawnienia do wystawiania faktury, jak i sprawcę, który działa nie posiadając takiego uprawnienia. Zasadny jest zatem wniosek, że zakres podmiotowy fałszu intelektualnego faktury jest szerszy niż w przypadku fałszu intelektualnego innych dokumentów. W art. 277a k.k. zawarte są opisy typów szczególnych, które – w pierwszej kolejności – modyfikują podstawowy typ czynów zabronionych z wyżej opisanych artykułów. Modyfikacja tych typów podstawowych została dokonana wyłącznie w typ kwalifikowany. Nastąpiła ona przez wprowadzenie znamienia kwalifikującego „wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości”¹⁸. Zamieszczenie ww. przepisów w Kodeksie karnym, a nie w Kodeksie karnym skarbowym uzasadnione zostało tym, że nawet maksymalny wymiar kar przewidzianych w k.k.s. nie może być uznany za wystarczający dla przeciwdziałania tego rodzaju czynom, zwłaszcza że ich sprawcy „w większym stopniu niż sprawcy przepięstw kryminalnych planują swe działania, dokonując swoistego rachunku zysków i strat związanych z ich popełnieniem”¹⁹. Poza typem podstawowym i kwalifikowanym wyszczególniono jeszcze typ uprzywilejowany będący wypadkiem mniejszej wagi²⁰. W chwili obecnej istnieją trzy kategorie na jakie można podzielić podrabianie faktur. Pierwszą z nich są faktury zwykłe, gdzie

¹⁵ R. Stefański (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1631.

¹⁶ M. Mozgawa (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 873.

¹⁷ M. Królikowski, R. Zawłocki (red.), *Kodeks karny, część szczególna*, t. II, Warszawa 2017, s. 542.

¹⁸ *Ibidem*, s. 585.

¹⁹ A. Grzeškowiak, K. Wiak (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1222.

²⁰ <http://www.izbapodatkowa.pl/kary-wiezienia-za-falszowanie-faktur;4,2118> [dostęp: 16.10.2017].

kontrahent podrabiający bądź sporządzający nierzetelny dokument naraża się na karę od 6 miesięcy do 8 lat więzienia. Zasadniczą kwestią tego przestępstwa jest chęć sprawcy wyłudzenia podatku poprzez użycie jako dokumentu faktury, która albo została sfabrykowana od początku do końca (np. wystawiona przez nieistniejący podmiot lub dokumentująca nieistniejącą czynność), albo gdy na autentycznej fakturze sprawca zmienia tylko pewne dane, np. nabywca zmienia na wyższą kwotę VAT naliczonego, przez co uzyska wyższą kwotę jego zwrotu²¹. Pozostałe kategorie związane są z kwotą, na którą utrat sprawca naraża Skarb Państwa. Przedmiotem wykonawczym może być jedna faktura lub kilka faktur, na której (lub których) wskazana została kwota należności ogółem o wartości (łączonej wartości) przekraczającej 5 mln zł²². W przypadku, gdy kwota na podrobionych fakturach przekroczy 5 mln, kara za to grożąca wynosi od 3 do 15 lat więzienia. Natomiast trzecia kategoria obejmuje sytuacje, w których kwoty przekraczają 10 mln, a ich wprowadzanie bądź posługiwanie się nimi zagrożone jest karą pozbawienia wolności od 5 do 25 lat więzienia.

Zanim zaczniemy określać wysokość kary, musimy mieć świadomość, jaka jest różnica między wykroczeniem skarbowym a przestępstwem skarbowym. Przestępstwo skarbowe, zgodnie z art. 53 par. 2 i 3 k.k.s., to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Wykroczeniem skarbowym natomiast nazywamy czyn zabroniony przez kodeks zagrożony karą grzywny określonej kwotowo i którego uszczuplenie należności publicznoprawnej nie przekroczyło pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia bądź taki czyn, w stosunku do którego kodeks tak stanowi²³. Zgodnie z art. 27 k.k.s. kara pozbawienia wolności trwa najkrócej 5 dni, a najdłużej 5 lat, chyba że kodeks stanowi inaczej. Art. 23 k.k.s. mówi, iż za przestępstwa skarbowe sąd wymierza karę grzywny w stawkach dziennych, których najniższa ilość to 10, najwyższa to 720. Ustalając wysokość stawki dziennej sąd obowiązany jest wziąć pod uwagę sytuację finansową sprawcy, jego dochody, warunki rodzinne i możliwości zarobkowania. Jednym słowem kara powinna być dotkliwa (oczywiście adekwatnie do popełnionego czynu), jednak nie powinna mieć negatywnego wpływu na rodzinę skazanego, jak również być wyznaczona ponad możliwości jej spłaty. Stawka dzienna nie może być mniejsza niż 1/30 minimalnego wynagrodze-

²¹ R. Stępień, *Przestępstwo podatkowe. Zmiany w karaniu*, Warszawa 2017, s. 34.

²² M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 837.

²³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 1999, nr 83, poz. 930, art. 52 i n.

nia ani przekroczyć jego czterystukrotność. Jako że w 2017 r. płaca minimalna wyniosła 2000 zł, tak więc aktualnie najniższa stawka dzienna kary grzywny wynosi 66,67 zł, a najwyższa 26 668,00 zł. Kara grzywny natomiast w takim razie będzie się znajdować w przedziale od 666,70 zł do 19 200 960,00 zł. Przy wykroczeniach skarbowych sytuacja wygląda nieco inaczej. Art. 48 k.k.s. stanowi, iż w ich przypadku kara może oscylować od 1/10 do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia, chyba że kodeks stanowi inaczej. W przypadku mandatów natomiast, jego kwota nie może być wyższa niż podwójna wysokość minimalnego wynagrodzenia. Pamiętajmy że stawkiienne stosuje się przy przestępstwach skarbowych, a w przypadku wykroczeń (jak i mandatów), kara ustalana jest kwotowo. Mając na uwadze powyższe, można stwierdzić że w 2017 r. kara grzywny za wykroczenie może wynosić od 200 zł do 40 000 zł, natomiast kwota mandatu nie może przekroczyć 4000 zł²⁴.

Przepis art. 8 k.k.s. przyjmuje konstrukcję idealnego zbiegu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych z innymi przestępstwami i wykroczeniami. Wskazuje to na możliwość rzeczywistego zbiegu przepisów karnych skarbowych z przepisami innej ustawy karnej. Skutkuje to wielością ocen prawnych (§ 1). W stadium wykonania kary przepis niniejszy wprowadza zasadę absorpcji. Sprowadza się ona do wskazania, że wykonaniu podlega jedynie najsurowsza kara (§ 2). Obok wykonania kary najsurowszej łącznemu wykonaniu podlega także kara grzywny, a spośród kilku kar grzywny tylko najsurowsza (§ 3)²⁵. Jeżeli czyn wyczerpuje znamiona przestępstwa określonego w przepisach Kodeksu karnego skarbowego oraz w przepisach innej ustawy karnej, to sąd – stosując art. 8 k.k.s., skazuje oskarżonego i wymierza karę odrębnie za przestępstwo skarbowe i odrębnie za przestępstwo przewidziane w innej ustawie karnej, przy czym rezygnuje się z wykonania kary łagodniejszej na poczet kary surowszej, według zasad wskazanych w wymienionym przepisie Kodeksu karnego skarbowego.

Zarówno stanowiska przedsiębiorców, urzędów skarbowych, jak również i samych sądów, wydających wyroki w sprawach dotyczących wystawiania, jak i posługiwania się pustymi fakturami są bardzo różnorodne. Pierwszym takim przykładem może być spór na podstawie art. 62 § 2 k.k.s., jak również i pogląd, który zmienił się z czasem. Przy zastosowaniu art. 62 § 2 k.k.s. do pustych faktur, należy go stosować jedynie w przypadku, gdy wystawienie takiej

²⁴ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 1999, nr 83, poz. 930, art. 22 i n.

²⁵ M. Jabłoński, P. Smęda, *Karne skarbowe i karne konsekwencje wprowadzenia do obrotu tzw. pustych faktur*, Rzeszów 2008, s. 13.

faktury godzi w obowiązek podatkowy. W momencie, kiedy nastąpi taka sytuacja, czyn ten będzie karany wyłącznie na gruncie prawa karnego skarbowego. Z drugiej strony, gdy to nie nastąpi, sam fakt wystawienia pustej faktury może podlegać ukaraniu jedynie na gruncie przepisów Kodeksu karnego. Takie stanowisko przyjął m.in. Sąd Najwyższy w wyr. z 6 sierpnia 2014 r.²⁶ stwierdzając, że „w sytuacji, gdy w rzeczywistości nie doszło do sprzedaży towarów bądź świadczenia deklarowanych usług, a zdarzenia te zostały potwierdzone fikcyjnymi fakturami, to nie sposób uznać, że wystawienie pustych faktur VAT bądź nawet posłużenie się nimi, godzi w jakiegokolwiek obowiązki podatkowe. W rezultacie tego rodzaju działania sprawców powoduje odpowiedzialność z odpowiedniego przepisu kodeksu karnego, a nie kodeksu karnego skarbowego”. Innym poglądem związanym z tą sprawą wykazali się przedsiębiorcy. Niektórzy z nich uważali, że jeżeli wystawili pustą fakturę, a później, po fakcie kontroli z Urzędu Skarbowego, która zakwestionowała owe faktury, złożyli korekty, to przestała istnieć podstawa do poniesienia przez nich konsekwencji. Zdanie jednego z nich poniekąd podzielił WSA w Białymstoku wyrokiem z 13 grudnia 2013 r.²⁷ który stwierdził, iż dopóki nie doszło do uszczuplenia Skarbu Państwa, dopóty można taką fakturę skorygować. Dyrektor Izby Skarbowej zaskarżył wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego i ten, wyrokiem z 3 czerwca 2015 r.²⁸ oddalił wyrok WSA w Białymstoku. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, iż można skorygować pustą fakturę, ale podatnik ma czas na to dopóty, dopóki w firmie nie zostanie przeprowadzona kontrola. Jeśli dokona korekty przed kontrolą i zadba o to, aby jego kontrahent też skorygował swoje rozliczenia, to uniknie sankcji.

Stanowisko takie Naczelny Sąd Administracyjny zajmował też w innych wyrokach, w tym z dnia 24 maja 2016 r.²⁹, w którym także potwierdzone zostało, że nie ma możliwości złożenia korekty dokumentów po kontroli skarbowej. W wyr. z 13 czerwca 2014 r. NSA stwierdził, że zasadnicze znaczenie ma fakt czy pusta (fikcyjna) faktura faktycznie trafiła do obrotu prawnego, przez co należy rozumieć doręczenie jej kontrahentowi. Z uzasadnienia wyr. wynika, iż „można zaaprobować jako realną i możliwą drogę „wycofania się” podatnika z błędnego wystawienia dokumentu rozliczeniowego, jednak powinna ona dotyczyć wyłącznie tych dokumentów rozliczeniowych (faktur, rachunków

²⁶ Wyrok SN z 6 sierpnia 2014 r., V KK 124/14, LEX nr 1511211.

²⁷ Wyrok WSA w Białymstoku z 13 grudnia 2013 r., I SA/Bk 539/13, LEX nr 1529476.

²⁸ Wyrok NSA z 3 czerwca 2015 r., I FSK 315/14, LEX nr 1783226.

²⁹ Wyrok NSA z 24 maja 2016 r., I FSK 2015/14, LEX nr 2063877.

uproszczonych), które nie zostały wprowadzone do obrotu prawnego (np. przez doręczenie ich kontrahentom) i nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych³⁰.

Sąd Najwyższy w swoim postanowieniu z 3.10.2001 r.³¹ wskazał, że wystawienie przez osobę uprawnioną faktury VAT, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, tylko i wyłącznie w celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a nie dla wykonania zobowiązania podatkowego, wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 271 k.k. (poświadczenie nieprawdy w dokumencie wystawionym przez uprawnioną osobę co do okoliczności mającej znaczenie prawne). Sąd Najwyższy uznał, że podatnik VAT prowadzący działalność gospodarczą jest uprawniony do wystawienia faktury, lecz gdy czyni to w odniesieniu do niezającego zdarzenia gospodarczego, wypełnia znamiona wskazanego przestępstwa wspólnego.

Jeszcze jednym przypadkiem, na który pogląd ewoluował z czasem, był zbieg dwóch przepisów, których znamiona czyn wyczerpywał. Ogólny pogląd, jaki panował przed 2013 r., był taki, że w momencie, kiedy czyn wyczerpie znamiona art. 62 § 2 k.k.s. oraz 271 § 1 k.k., to należy stosować przepisy Kodeksu karnego skarbowego. W postanowieniu z 23 listopada 2006 r. Sąd Najwyższy wyraził pogląd, iż „tzw. faktura VAT jest dokumentem, o jakim mowa w art. 271 § 1 k.k., zaś wystawca takiego dokumentu jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu. Jeżeli jednak sprawca wystawił fakturę nierzetelną, godząc w obowiązki podatkowy, to dopuszcza się on czynu zabronionego określonego w art. 62 § 2 lub 5 k.k.s., stanowiącego *lex specialis*”³².

Aktualnie Polska jest jednym z krajów, w którym stosuje się najsurowsze kary za sporządzenie nierzetelnych lub pustych faktur oraz wprowadzanie ich do obiegu gospodarczego. Biorąc pod uwagę prędkość z jaką dziura budżetowa wzrastała, ustawodawca musiał podjąć kroki zmierzające do uregulowania sytuacji i powstrzymania tego procederu. Czy wprowadzenie tak surowych kar przełoży się na zmniejszenie ilości udaremnionych transakcji wyłudzeń poprzez odstraszenie przestępców, a tym samym większe wpływy do budżetu, będzie można przekonać się w przyszłości.

Regulacje prawnokarne związane z problemem fałszowania faktur VAT w Polsce ewoluowały na przestrzeni lat, jednak ostatnie zmiany wprowadzone

³⁰ Wyrok NSA z 13 czerwca 2014 r., I FSK 1022/13, LEX nr 1517589.

³¹ Postanowienie SN z 3.10.2001 r., sygn. akt V KKN 249/01, OSNKW 2002/1-2/7.

³² Postanowienie SN z 23 listopada 2006 r., IV KK 321/06, OSNwSK 2006/1/2251.

przez ustawodawcę znacznie zaostryły dotychczasowe rozwiązania. Autor na początku omawia zasady dotyczące wystawiania i posługiwania się fakturami VAT oraz zwraca uwagę na prawo stosowane przy przestępstwach przeciwko fakturom. W dalszej części skupia się na mechanizmach używanych przez przestępców i zmianach, które zostały wprowadzone przez ustawodawcę w marcu 2017 r. Na koniec pokazane są sytuacje, gdzie w podobnych sprawach rozpatrywanych przez sądy, zajmowane są zarówno odmienne stanowiska, jak i wyroki.

Summary

Penal law regulation concerning the problem of falsifying VAT invoices in Poland evolved over the years, yet latest changes that were introduced sharpened regulations that were in effect. In the beginning, author discusses rules concerning issuing and using VAT invoices and pays attention to law that is used against crimes concerning invoices. Next part is focused on mechanisms used by criminals and changes, that were implemented in march of 2017. At the end are shown situations, where in similar cases, courts have different opinions and sentences.

Keywords: invoice, VAT, tax carousel, tax fraud

Słowa kluczowe: faktura, VAT, karuzela podatkowa, oszustwo podatkowe