

Kiedy faktura jest wystawiona w sposób nierzetelny...

Kontrola skarbowa faktur VAT.

Wszczęcie postępowania, zwanego kontrolą skarbową następuje wyłącznie z inicjatywy organu kontroli i postępowanie to może dotyczyć każdego płatnika, a także podatnika czy inkasenta. Celem takiej kontroli jest zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa oraz kontrola źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach¹.

W wyniku przeprowadzonego takiego właśnie postępowania kontrolnego, Klient **JMK Kancelarii Adwokackiej** został oskarżony o wystawienie nierzetelnych faktur VAT, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 Kodeksu karnego skarbowego („k.k.s.”). Przepis, który stanowił podstawę oskarżenia stanowi, że kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem posługuje się, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych².

Kontrahent i Oskarżony reprezentowany przez **JMK Kancelarię Adwokacką** zawarli w 2008 roku umowę na wykonanie robót ogólno-budowlanych w budynku mieszkalnym. W związku z podpisaną umową Oskarżony wystawił cztery faktury VAT, w tytule wpisując „prace budowlane”, dodając adres miejsca wykonywanych prac. Następnie zostało przeprowadzone postępowanie kontrolne w przedsiębiorstwie Kontrahenta, w wyniku którego inspektor kontroli skarbowej miał ujawnić, że w księgach podatkowych zostały zaewidencjonowane faktury VAT za usługi, które nie zostały wykonane. Jednym z wystawców takich faktur miał być Klient JMK Kancelarii Adwokackiej.

Inspektor kontroli skarbowej uzasadniał podejrzenie popełnienia przestępstwa tym, że Kontrahent nie okazał dokumentów dotyczących miejsca i zakresu odbiorowych robót poprawkowych, które wykonywał Oskarżony oraz innych dokumentów takich jak opis rodzaju poprawek, usterek i robót.

Przesłuchany w charakterze świadka, Kierujący robotami budowlanymi w przedsiębiorstwie Kontrahenta zeznał, że nadzorował roboty budowlane wykonywane przez Oskarżonego w miejscach wymienionych w wystawionych fakturach. Świadek zeznał również, że prowadził ewidencję czasu pracy Oskarżonego, ale nie jest w stanie przedstawić żadnego dowodu, ponieważ nie zachował zeszytu, w którym prowadził tę ewidencję. Kontrahent Oskarżonego zeznał, że podstawą zapłaty wynagrodzenia (a więc zapłaty wystawionych przez Oskarżonego faktur) była przedstawiona ewidencja czasu pracy i protokoły zdawczo-odbiorcze.

Inspektor kontroli skarbowej skorzystał z uprawnienia występowania obok prokuratora w charakterze oskarżyciela publicznego (art. 157 § 2 k.k.s.) i **wniósł akt oskarżenia przeciwko Klientowi JMK Kancelarii Adwokackiej**. Inspektor kontroli skarbowej uzasadniał, że zebrany

¹ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r., Nr 41, poz. 214 ze zm.);

² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. 1999 Nr 83 poz. 930 ze zm.);

materiał dowodowy świadczył o wystawieniu przez Oskarżonego faktur VAT dokumentujących czynności, które nie zostały przez niego wykonane.

Sąd Rejonowy orzekł o uniewinnieniu Oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu. W uzasadnieniu Sąd wskazał, że Oskarżony wykonywał prace budowlane na rzecz kontrahenta i zgodnie z tym wystawił faktury VAT, które zostały w całości zapłacone. W związku z tym, Oskarżony wystawił rzetelne faktury.

Prokurator Rejonowy wniósł apelację od ww. wyroku. W apelacji Prokurator zarzucił błąd w ustaleniach faktycznych, mający wpływ na treść orzeczenia, polegający na uznaniu przez Sąd, że Oskarżony nie popełnił przestępstwa z art. 62 § 2 k.k.s. W uzasadnieniu apelacji wskazano, że zeznań Kontrahenta i Kierującego robotami budowlanymi w przedsiębiorstwie kontrahenta nie można uznać za wiarygodne, ponieważ nie są poparte dokumentami dotyczącymi wykonania tych prac, a zapłata za faktury nie stanowi dowodu wykonania prac budowlanych.

W odpowiedzi na apelację, **JMK Kancelaria Adwokacka** podkreśliła, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie daje podstaw do przypisania Klientowi winy i sprawstwa zarzucanego mu czynu. W szczególności, zeznania świadków świadczą o tym, że prace budowlane zostały przeprowadzone. JMK Kancelaria Adwokacka zaznaczyła również, że Oskarżony wywiązał się z zobowiązań względem kontrahenta i wystawił faktury VAT, które następnie zostały zapłacone.

Sąd Okręgowy, jako sąd II instancji uznał apelację za oczywiście bezzasadną i utrzymał w mocy zaskarżony wyrok Sądu Rejonowego.

W świetle sprawy prowadzonej przez JMK Kancelarię Adwokacką, należy zwrócić uwagę na sposób różnorodne ujmowanie problemu rzetelności faktur w doktrynie i w orzecznictwie.

Otóż, uregulowane w art. 62 § 2 k.k.s. przestępstwo polega na wystawieniu faktury lub rachunku, określonego w art. 62 § 1 k.k.s. Ten artykuł natomiast określa faktury lub rachunki „za wykonanie świadczenia”, co (wg dr H. Skwarczyńskiego) sugeruje, że faktura lub rachunek wystawione w sposób nierzetelny powinny być wystawione za wykonanie świadczenia, a zatem przy zaistnieniu zdarzenia, z którym prawo łączy obowiązek wystawienia faktury VAT oraz obowiązek rozliczenia podatkowego. „Co zaś w sytuacji, gdy przy braku podstaw do wystawienia faktury do jej wystawienia w rzeczywistości dochodzi? Wówczas dokument taki stwierdza okoliczności, które nie zaistniały, jest dokumentem fikcyjnym. Dookreślenie przedmiotu czynności wykonawczej w art. 62 § 2 k.k.s. poprzez odwołanie się do § 1 tego przepisu wskazuje, że chodzi nie o każdą fakturę, lecz tylko taką, która jest wystawiona w sposób nierzetelny „za wykonanie świadczenia”, a faktura fikcyjna nie jest fakturą „za wykonanie świadczenia”, gdyż w rzeczywistości żadnego świadczenia nie było”³.

Należy więc zauważyć, że interpretacja ta eliminuje możliwość kwalifikowania z art. 62 § 2 k.k.s. tych sytuacji, gdy wystawieniu tzw. pustej faktury nie towarzyszy żadne świadczenie.

³ *Problematyka prawna przestępstwa bazowego związanego z nierzetelną fakturą VAT w procedurze prania brudnych pieniędzy*, dr Hubert Skwarczyński, MoP 2010, Nr 3.

Stanowisko to potwierdza zawarta w „*Kodeksie karnym skarbowym. Komentarz*” (Legalis 2007 dr Leszek Wilk, dr Jarosław Zagrodnik) argumentacja. Autorzy komentarza podkreślili, że „określenie: «nierzetelna» nie można odrywać, lecz przeciwnie - należy je powiązać z określeniem: «za wykonanie świadczenia». Jeżeli «nierzetelna» znaczy tyle, co nieprawdziwa, to w określeniu: «nieprawdziwa faktura za wykonanie świadczenia» wydaje się mieścić także nieprawda co do faktu wykonania świadczenia”.

Również Sąd Apelacyjny w Krakowie w orzeczeniu z dnia 28 kwietnia 2004 r. II AKa 65/04 poruszył problem rzetelności wystawianych faktur. Sąd ten zdefiniował pojęcie nierzetelnej faktury i niejako podkreślił dlaczego wystawienie takiej faktury stanowi przestępstwo określone w k.k.s. „Nierzetelna faktura z art. 62 § 2 KKS to zarówno faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność nieistniejącą. Wystawienie tej ostatniej (fikcyjnej) faktury godzi w prawidłowość ustalenia i wykonania zobowiązań podatkowych wobec Państwa, zwłaszcza gdy podatnik nieświadomy jej fikcyjności wypełnia swe zobowiązania finansowe. Faktura nieprawidłowo stwierdzająca fakty, w szczególności pomniejszająca podatek poprzez bezpodstawność stwierdzenia powinności zwrócenia podatku VAT albo obniżenia podatku należnego o podatek obliczony - godzi w obowiązek podatkowy i przyczynia się do zwiększenia zysku sprawcy o wartość podatku mu zwracanego”.

Na zakończenie należy wskazać na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 stycznia 2011 r. I FSK 162/10, w którym Sąd zwrócił uwagę na występujące rozbieżności w nazewnictwie: „przepis art. 62 § 2 KKS posługuje się sformułowaniem «wystawia w sposób nierzetelny» fakturę lub rachunek, nie zaś - powszechnie wykorzystywanym w piśmiennictwie i orzecznictwie - zwrotem «faktura nierzetelna»”. Ponadto, Sąd ten zważył, że „na gruncie aktualnie obowiązującej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w każdym przypadku wystawienia tzw. faktury fikcyjnej (faktury pustej) dochodzi do naruszenia obowiązków podatkowych i tym samym realizacji znamion czynu zabronionego przewidzianego w art. 62 § 2 lub 5 KKS. Dla stwierdzenia naruszenia tego dobra prawnego nie jest zatem obecnie konieczne wykazywanie, że faktura fikcyjna stanowiła podstawę ustalenia jakiegokolwiek innego zobowiązania podatkowego (rozliczenia podatkowego)”.