

Odpowiedzialność za puste faktury: jak działają nowe przepisy

PRAKTYKA | Księgowi i doradcy podatkowi przywykli już do funkcjonowania w rzeczywistości, w której przepisy prawa podatkowego są niejasne i do tego bardzo często nowelizowane. W takich warunkach coraz trudniej jest zapewnić poprawność każdego rozliczenia.

Minęło ponad półtora roku od nowelizacji przepisów kodeksu karnego skarbowego (k.k.s.) oraz kodeksu karnego (k.k.), dotyczących wyraźnego zaostrzenia kar za fałszowanie faktur lub wystawianie tzw. pustych faktur oraz za ich używanie. Od samego początku było oczywiste, że zmiana regulacji z zakresu prawa karnego ma pomóc organom ścigania w skuteczniejszym zwalczaniu przestępstw polegających na wyłudzeniu VAT – dać odpowiednie narzędzie prokuratorom, ale także zadziałać prewencyjnie, gdyż surowe kary mają odstraszać potencjalnych oszustów. Rozliczenia podatkowe – w tym oczywiście rozliczenia VAT – mają jednak to do siebie, że angażują wiele podmiotów. Nie od dziś terminowe i poprawne obliczenie podatku wymaga szerokiej wiedzy z zakresu prawa podatkowego oraz dysponowania odpowiednimi narzędziami (choćby odpowiednim oprogramowaniem). W efekcie podatnik rzadko rozlicza swój podatek samodzielnie – zamiast tego bardzo często korzysta z pomocy specjalistów, w tym wykwalifikowanych księgowych i doradców podatkowych. Głównie z tego powodu, niemalże od początku obowiązywania nowych przepisów karnych, pytamy

RZECZPOSPOLITA

PISALIŚMY O TYM:

Zaostrzenie sankcji za przestępstwa przeciwko dokumentom budzi pytania osób prowadzących księgi i rozliczenia podatkowe. Powinny one zadbać, aby otrzymywane przez nie dokumenty były już zweryfikowane przez klienta czy pracodawcę.

„Czy księgowy odpowie za puste faktury?”
31. maja 2017 r.

 archiwum.rp.pl

o skutki dla pełnomocników – obserwując praktykę prokuratorską i najnowsze orzecznictwo.

Niedogodności wpisane w zawód

Księgowi i doradcy podatkowi przywykli już do funkcjonowania w rzeczywistości, w której przepisy prawa podatkowego są niejasne i do tego bardzo często nowelizowane. W takich warunkach coraz trudniej jest zapewnić poprawność każdego rozliczenia, wiarygodnie oszacować ryzyko powstania dodatkowego obciążenia podatkowego, nie mówiąc już o możliwości sensownego prognozowania takich obciążeń. Są to dość oczywiste niedogodności, wpisane w wykonywanie obu zawodów. Czym innym jest jednak niepewność co do skutków okre-

ślonych przepisów prawa karnego – ryzyko z tym związane ma przecież zupełnie inny ciężar gatunkowy, dotycząc sfery zaufania pomiędzy klientem i jego zleceniodawcą oraz nie mniej istotnej sfery zaufania publicznego (doradcy podatkowi wykonują zawód zaufania publicznego *ex lege*, podczas gdy w przypadku księgowych owo zaufanie jest dorozumiane, budowane przez lata istnienia zawodu). Między innymi z tych powodów każda osoba wykonująca zawód księgowego lub doradcy podatkowego jest żywo zainteresowana tym, aby w przypadku ciągle nowych przepisów k.k.s. i k.k. monitorować, czy przestrzegana jest zasada *nullum crimen sine lege certa* [łac. Nie ma przestępstwa bez ustawy, co oznacza, że nie jest przestępstwem czyn, który nie był zabroniony w momencie jego popełnienia] – gwarantująca, że przepisy jednoznacznie określają, na czym polega przestępstwo i umożliwiają jego udowodnienie w uczciwym procesie karnym, jeśli już do niego dojdzie.

Nierzetelna – czyli jaka

W praktyce, księgowych dotyczyć mogą zasadniczo trzy znove-
lizowane przepisy – jeden z kodek-

♦ ZDANIEM AUTORA

Przemysław Powierza

doradca podatkowy, Tax Partner
w RSM Poland



MALPRAS

Jak nie wpaść w kłopoty

Czy istnieje jakiś skuteczny środek zapobiegawczy, zmniejszający ryzyko oskarżenia o używanie nierzetelnych faktur? Myślę, że można się skupić na dwóch:

1. bardzo jasnym rozgraniczeniu obowiązków zleceniodawcy/pracodawcy i księgowego/doradcy podatkowego co do dokumentowania stanu faktycznego i badania zgodności transakcji z treścią faktury – osoba księgująca fakturę w większości przypadków nie jest obciążona obowiązkiem weryfikowania przebiegu transakcji (często jest to niemożliwe lub bardzo utrudnione, a biorąc pod uwagę obecny podział funkcji w przedsiębiorstwach oraz zasady obiegu danych i dokumentów – wręcz niezasadne);
2. starannym dokumentowaniu komunikacji pomiędzy osobą księgującą i jej zleceniodawcą/pracodawcą – tak, aby w każdym przypadku można było przedstawić chociażby wymianę informacji w związku z wątpliwościami, dotyczącymi danej faktury lub transakcji.

Na końcu zdecydowanie bowiem umyślność lub zamiar ewentualny – czyli czy chcieliśmy dopuścić się przestępstwa lub zakładaliśmy taką możliwość. Bo jasnowidzami być nie chcemy i nie możemy. ■

su karnego skarbowego i dwa z kodeksu karnego. Przyjrzyjmy się im nieco bardziej szczegółowo.

Pierwszy z nich to art. 62 § 2 k.k.s., zgodnie z którym ten, kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim

dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie.

dokończenie na **H2**

Odpowiedzialność za puste faktury: jak działają nowe przepisy

To właśnie ten przepis wzmocnił ostatnio znacząco arsenal prokuratorów i jest coraz częściej przez nich wykorzystywany – zgodnie z wytycznymi Prokuratora Generalnego. Istotne jest to, że czyn zabroniony według tego przepisu, to czyn tzw. narażenia abstrakcyjnego – innymi słowy: wcale nie musi dojść do faktycznego uszczuplenia należności publicznoprawnej (np. podatku), aby sprawca mógł być skutecznie pociągnięty do odpowiedzialności karnej. W przepisie mowa jest zarówno o wystawieniu nierzetelnej faktury, jak i o posłużeniu się takim dokumentem. Trzeba więc odpowiedzieć na dwa trudne pytania:

1. Kiedy faktura jest nierzetelna?
2. Czy posłużenie się nierzetelną fakturą to również jej zaksięgowanie?

Nierzetelność faktury w (stosunkowo nowej, jeszcze nie całkiem ukształtowanej) praktyce prokuratorskiej jest interpretowana na dwa sposoby – albo jako przypadek, w którym faktura nie odzwierciedla faktycznego przebiegu zdarzenia gospodarczego (transakcji), albo jako przypadek, w którym faktura dokumentuje czynność, która w ogóle nie miała miejsca. Nietrudno zauważyć, że pierwsza sytuacja pozostawia wiele miejsca na interpretację okoliczności oraz wartościowanie „stopnia nierzetelności” faktury, podczas gdy druga jest jednoznaczna – wystarczy ustalenie, że coś miało lub nie miało miejsca. Ma to znaczenie o tyle, że bardziej jednoznaczne przesłanki zdecydowanie łatwiej wysledzić od tych, które uzależnione są od większej liczby okoliczności branż pod uwagę w danym przypadku. Czy można w takim razie uznać księgowego lub doradcę podatkowego za współsprawcę przestępstwa, gdy:

- zaksięgowal fakturę, na której na przykład podano inne miejsce przeznaczenia towaru niż to, do którego towar trafił w rzeczywistości?

- czy może jednak tylko wtedy, gdy zaksięgowal fakturę dokumentującą transakcję, której nigdy nie było?

- a może nie sam fakt zaksięgowania jest istotny, tylko cel, w jakim to zrobiono?

W tej chwili trudno oczywiście przesądzić, która z definicji nierzetelności utrwali się w praktyce (w dużej mierze zadecydują o tym sądy karne). Już teraz można jednak zaobserwować pewną tendencję w wyrokach karnych zapadłych w sprawach oszustw podatkowych. Otóż sędziowie słusznie – moim zdaniem – podkreślają istotę celu, w jakim dana osoba posłużyła się nierzetelną fakturą. Poza badaniem oczywistej przesłanki w postaci umyślności, zwraca się także uwagę na to, czy konkretny oskarżony mógł w ogóle zrealizować przestępczy cel, polegający na choćby potencjalnym uszczupleniu należności podatkowej – a więc czy mógł być zamieszany w przestępcze działania albo czy nie dochował należytej staranności i przez to nie zorientował się, że współdziałał z przestępcami. Do takich konkluzji prowadzi lektura **orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 12 października 2017 r. (II AKa 53/17)** oraz **postanowienia Sądu Najwyższego z 18 stycznia 2017 r. (III KK 481/16)**.

Stąd wniosek, że art. 62 §1 k.k.s. mógłby mieć zastosowanie w przypadku księgowego lub doradcy

podatkowego, jeżeli zostanie im udowodnione, że nie dochowali należytej staranności i dali się wciągnąć w przestępczy proceder lub wręcz aktywnie w nim uczestniczyli – obierając za cel wyłudzenie podatku. Nigdy natomiast samo zaksięgowanie pustej faktury nie może być rozpatrywane jako przestępstwo – bez zbadania przynajmniej wszystkich wymienionych okoliczności.

Falsz materialny i intelektualny

Drugi i trzeci przepis to nowe art. 270a i 271a k.k. Zgodnie z pierwszym z nich karalny (i to surowo) jest falsz materialny faktury – czyli jej przerobienie lub podrobienie w taki sposób, aby można było wyłudzić podatek. Zgodnie z drugim z tych przepisów karalny (i to surowo) jest tzw. falsz intelektualny – a więc wystawienie faktury, która nie dokumentuje faktycznie wykonanych czynności, albo dokumentuje takie, które nigdy nie miały miejsca (innymi słowy chodzi o wystawienie pustej faktury). Możemy oczywiście założyć, że uczciwy księgowy i uczciwy doradca podatkowy nie mają czego się obawiać – trudno zakładać, że taka osoba będzie wystawiać podejrzone faktury. Trudno sobie nawet wyobrazić, że przyjmie na siebie obowiązek wystawiania faktur, co do których rzetelności może mieć wątpliwości lub może nie mieć możliwości zweryfikowania, czy fakturowane czynności w ogóle miały miejsce. Problemem pozostaje jednak nadal przesłanka „używania” takich dokumentów.

W doktrynie panuje zgoda co do tego, że „pojęcie używania sprowadza się bowiem do wykorzystywania funkcji, jakie może pełnić określony dokument. Użyciem dokumentu będzie przedstawienie go osobie uprawnionej do kontroli, ale także wprowadzenie do rejestru, dokonanie na jego podstawie określonej operacji księgowej” [Zoll A. (red.), Barczak-Oplustil A., Bogdan G., Ćwiakalski Z., Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., Majewski J., Raglewski J., Rodzyńkiewicz M., Szweczyk M., Wróbel W. Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Komentarz do art. 270 KK]. Także w tych przypadkach wydaje się jednak zasadne, aby karalność używania nierzetelnej faktury oceniać przez pryzmat celu, jakiemu taka czynności miały służyć. Najpierw prokuratorzy, a później sąd będą więc zapewne badać, czy księgowy lub doradca podatkowy wiedzieli, albo przy zachowaniu należytej staranności powinni byli wiedzieć, że biorą udział w przestępstwie.

Pamiętajmy, że w takich sytuacjach karalność obejmuje dwa przypadki:

- gdy dobrze zdajemy sobie sprawę z tego, co robimy i w sposób zamierzony dopuszczamy się czynu zabronionego, ale także
- gdy wprawdzie nie mamy wiedzy o wszystkich okolicznościach, jednak jest nam zupełnie obojętne, czy przyłożymy rękę do przestępstwa, czy nie. ©