

**Kontrola skarbową oraz podatkową w
praktyce – postępowanie organów
podatkowych w razie wykrycia
nieprawidłowości.**

**Nowe ryzyka karne i karne skarbowe
związane z podatkiem od towarów i
usług.**

Warszawa, 16 października 2018 r.



Dominika Cabaj jest licencjonowanym doradcą podatkowym i ekonomistą. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem VAT oraz podatkiem akcyzowym. Posiada bogate doświadczenie w zakresie doradztwa na rzecz spółek z sektora paliwowego, sektora elektroniki użytkowej, nieruchomości, farmaceutycznego, chemicznego i innych.

Dominika posiada prawie 20-letnie doświadczenie. Od maja 2015 r. jest współnikiem spółki doradztwa podatkowego Cabaj Kotala Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o. , wcześniej pracowała w Deloitte i kancelarii prawnej DLA Piper.

Dominika reprezentuje podatników w szeregu postępowań podatkowych związanych kwestionowaniem przez organy podatkowe odliczenia VAT w związku z domniemanym uczestnictwem podatników w oszustwach podatkowych.

Dominika Cabaj uczestniczyła jako prelegent w wielu konferencjach dotyczących VAT i akcyzy. Została wyróżniona jako wiodący polski doradca podatkowy w zakresie podatku VAT i akcyzy przez International Tax Review, opublikowanym w Indirect Tax Leaders - The comprehensive guide to the world's leading indirect tax advisers za lata 2013-2015.



Adwokat Piotr R. Graczyk jest współnikiem zarządzającym Kancelarii RGW. Czynnie wykonuje zawód adwokata od 2006 r.

Mecenas Graczyk posiada długoletnie doświadczenie w szeroko rozumianym prawie gospodarczym, w szczególności zaś w zakresie prawa karnego gospodarczego. Adwokat Piotr R. Graczyk reprezentuje wysoce wyspecjalizowane przedsiębiorstwa w postępowaniach karnych w sprawach o zwalczanie nieuczciwej konkurencji. Ponadto świadczy pomoc prawną na etapie postępowania przygotowawczego oraz sądowego przedsiębiorstwom pokrzywdzonym przestępstwami intelektualnymi (white collar crimes).

Mecenas Graczyk prowadzi również seminaria dla przedsiębiorców zrzeszonych w Polsko-Szwajcarskiej Izbie Gospodarczej o tematyce zwalczania nieuczciwej konkurencji oraz jest Redaktorem naczelnym Unfair Competition & Compliance Law Portal, poświęconego prawu zwalczania nieuczciwej konkurencji i zagadnieniom pokrewnym w porządkach prawnych Polski oraz Niemiec.

Mecenas Graczyk pełnił w latach 2012-2015 funkcję Arbitra Trybunału Arbitrażowego ds. Sportu przy Polskim Komitecie Olimpijskim oraz członka Rady Trybunału i został powołany do pełnienia funkcji Arbitra oraz członka Rady Trybunału pełniącego funkcję Sekretarza Trybunału w kadencji 2016-2019.

Piotr R. Graczyk jest absolwentem Wydziału Prawa Uniwersytetu Warszawskiego (summa cum laude), Studiów Prawa Amerykańskiego University of Florida, G. Lewin College of Law USA, stypendystą DAAD Deutscher Akademischer Austauschdienst – Universität Saarbrücken, Niemcy. Ukończył podyplomowe studia Prawa Karnego Skarbowego i Gospodarczego Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Część I.

Organizacja organów skarbowych

www.rgw.com.pl

Krajowa Administracja Skarbowa

- Podstawowa regulacja prawna – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 508) – „KASUst”
- KASUst wprowadziła całkowicie nową organizację polskich organów skarbowych i celnych.



Opracowanie na podstawie materiałów udostępnionych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów

Krajowa Administracja Skarbowa

KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych (art. 1 ust. 2 KASUst).



Krajowa Administracja
Skarbowa

Logo KAS

www.rgw.com.pl

Krajowa Administracja Skarbowa

Bez zmian pozostały między innymi:

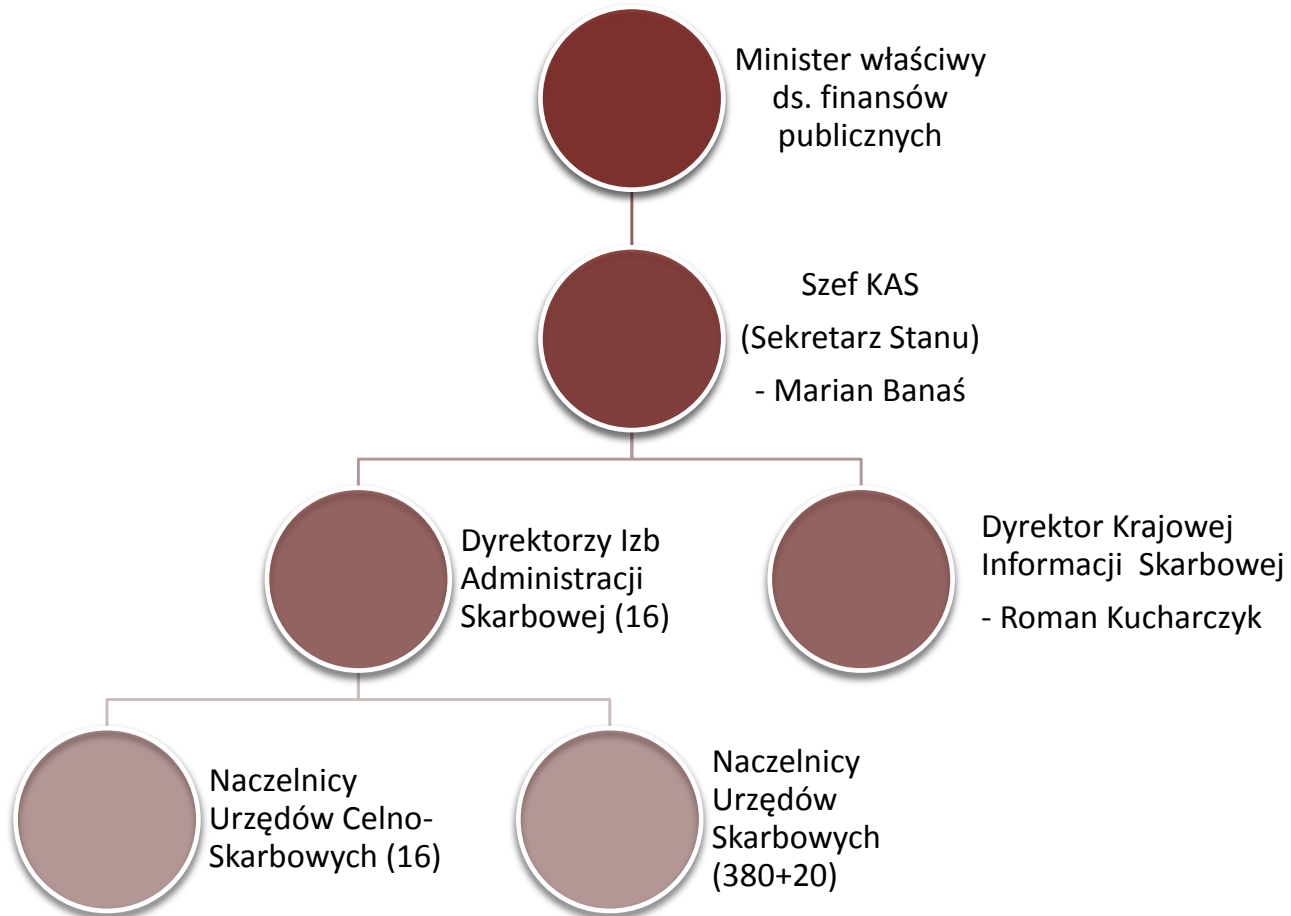
- Urzędy Skarbowe, ich siedziby oraz zasięg terytorialny;
- Zasady prowadzenia kontroli podatkowej;
- Obsługa w wyspecjalizowanych Urzędach Skarbowych.

Krajowa Administracja Skarbowa

Istotne zmiany:

- Powstanie Urzędów Celno-Skarbowych, które przejmą zadania Urzędów Celnym i Urzędów Kontroli Skarbowej;
- Wprowadzenie kontroli celno-skarbowej, prowadzonej przez Urzędy Celno-Skarbowe;
- Likwidacja Izb Celnym – zadania Izb Celnym przejęły w odpowiednim zakresie Izby Administracji Skarbowej, Urzędy Skarbowe oraz Urzędy Celno-Skarbowe.

Struktura KAS



Opracowanie na podstawie materiałów udostępnionych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów

Najważniejsze zadania KAS

- realizacja dochodów z podatków i opłat;
- realizacja dochodów z należności celnych;
- realizacja polityki celnej;
- zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz celnych;
- wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych;
- prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego;
- współdziałanie z innymi organami w zakresie ujawniania naruszeń przepisów dotyczących towarów objętych systemem monitorowania przewozu towarów.

Zadania KAS - rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń

- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie wybranych przestępstw określonych w Kodeksie karnym.

Część II.

**Kontrola skarbowa oraz podatkowa
w praktyce – postępowanie organów
podatkowych w razie wykrycia
nieprawidłowości.**

Zakres kontroli celno-skarbowej



Kontrolna ciągła

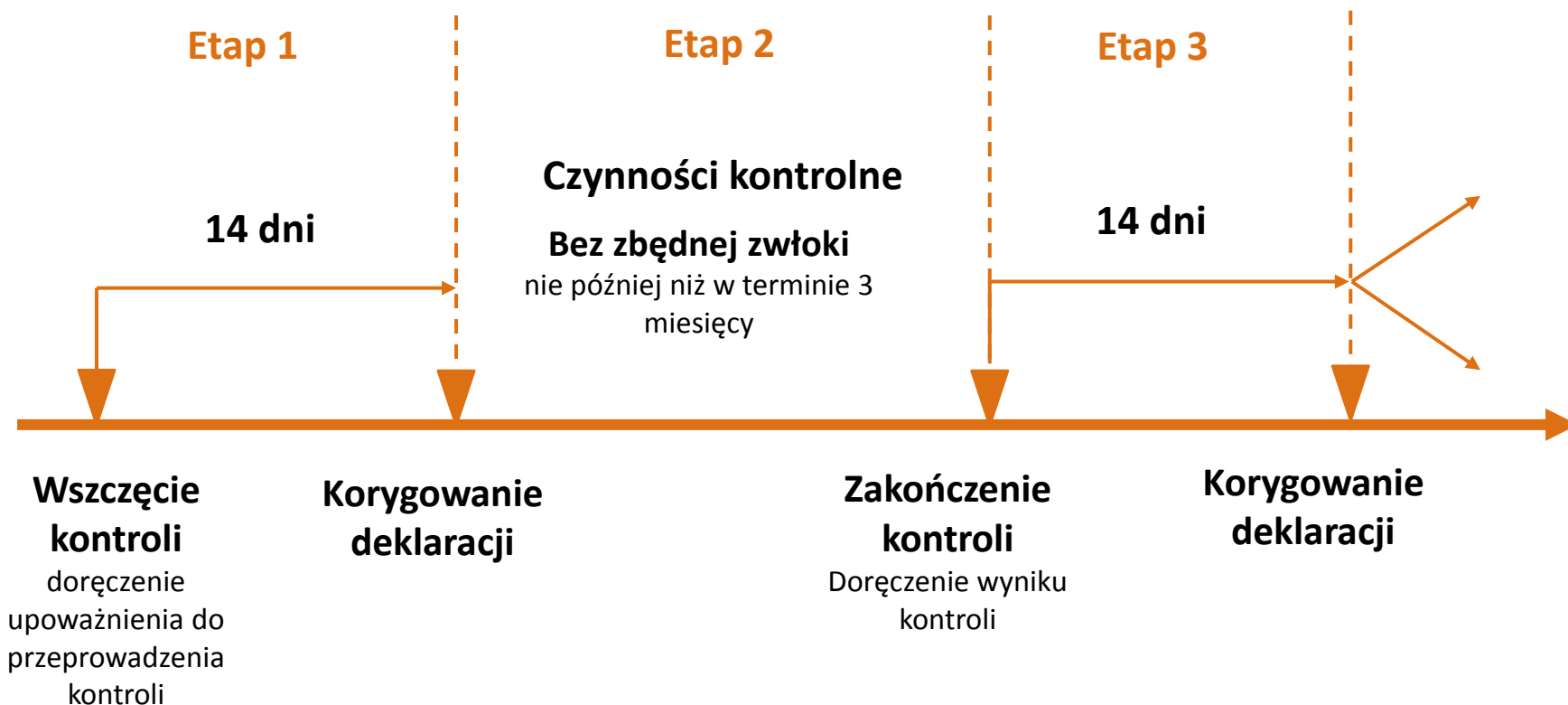
Kontrola w zakresie przestrzegania przepisów:

Prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i użycia wyrobów akcyzowych

Regulujących urządzenie i przeprowadzanie gier hazardowych, a także zgodności tej działalności z udzieloną koncesją

Może być wykonywana jako **kontrola stała** polegająca na **wykonywaniu czynności kontrolnych w sposób ciągły**.

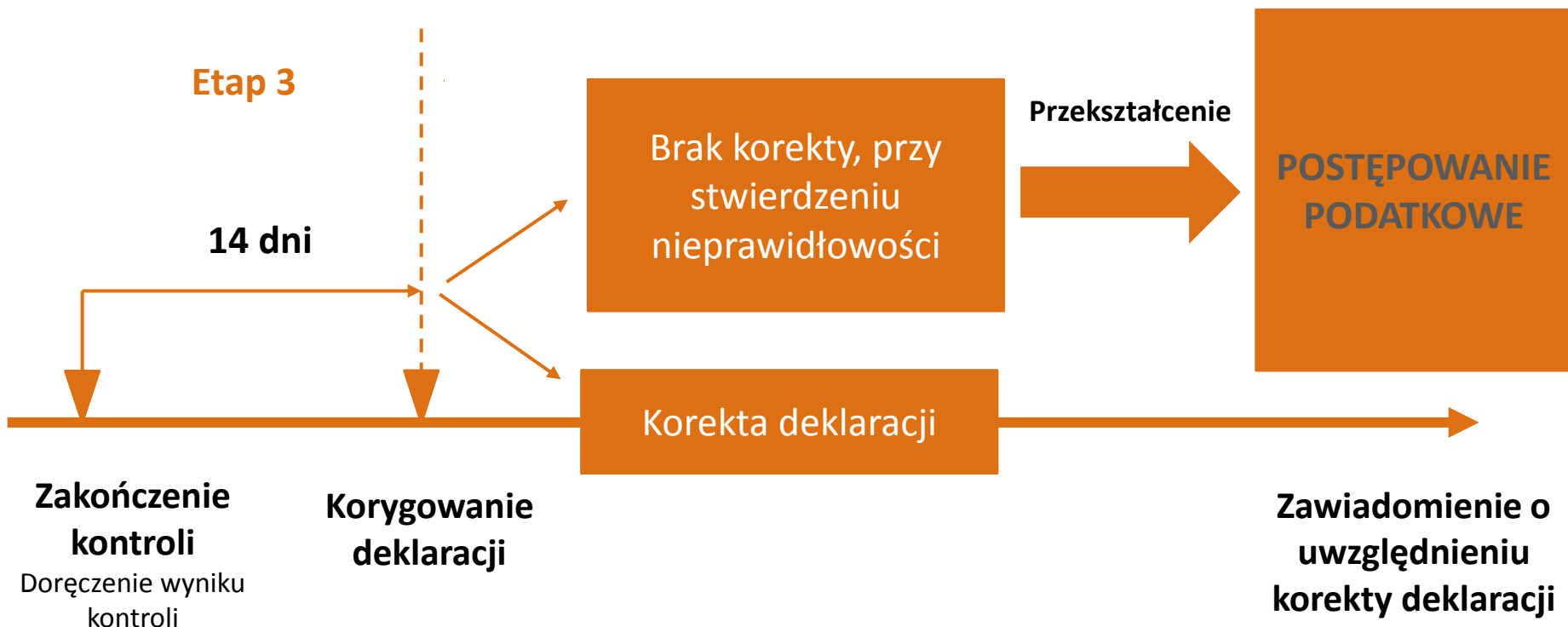
Kontrola celno-skarbowa



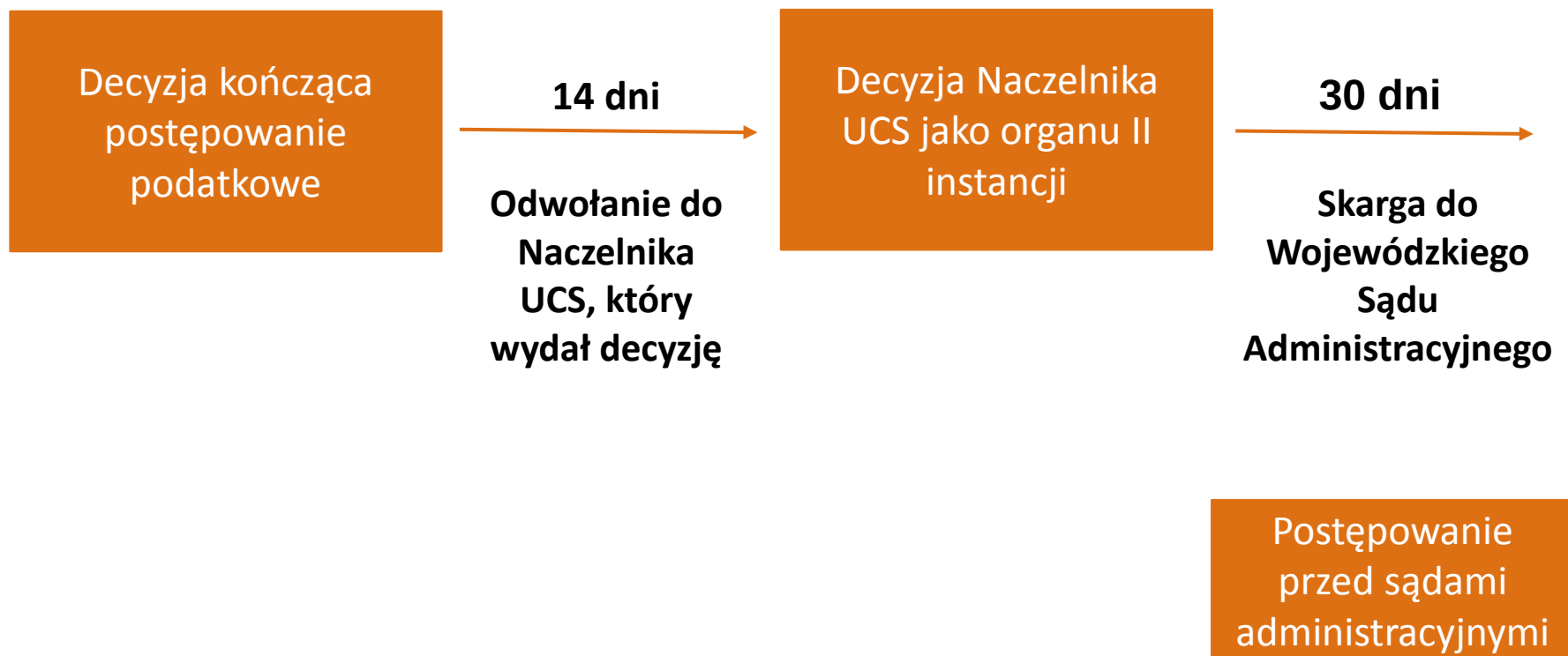
Kontrola celno-skarbowa

Etap 3

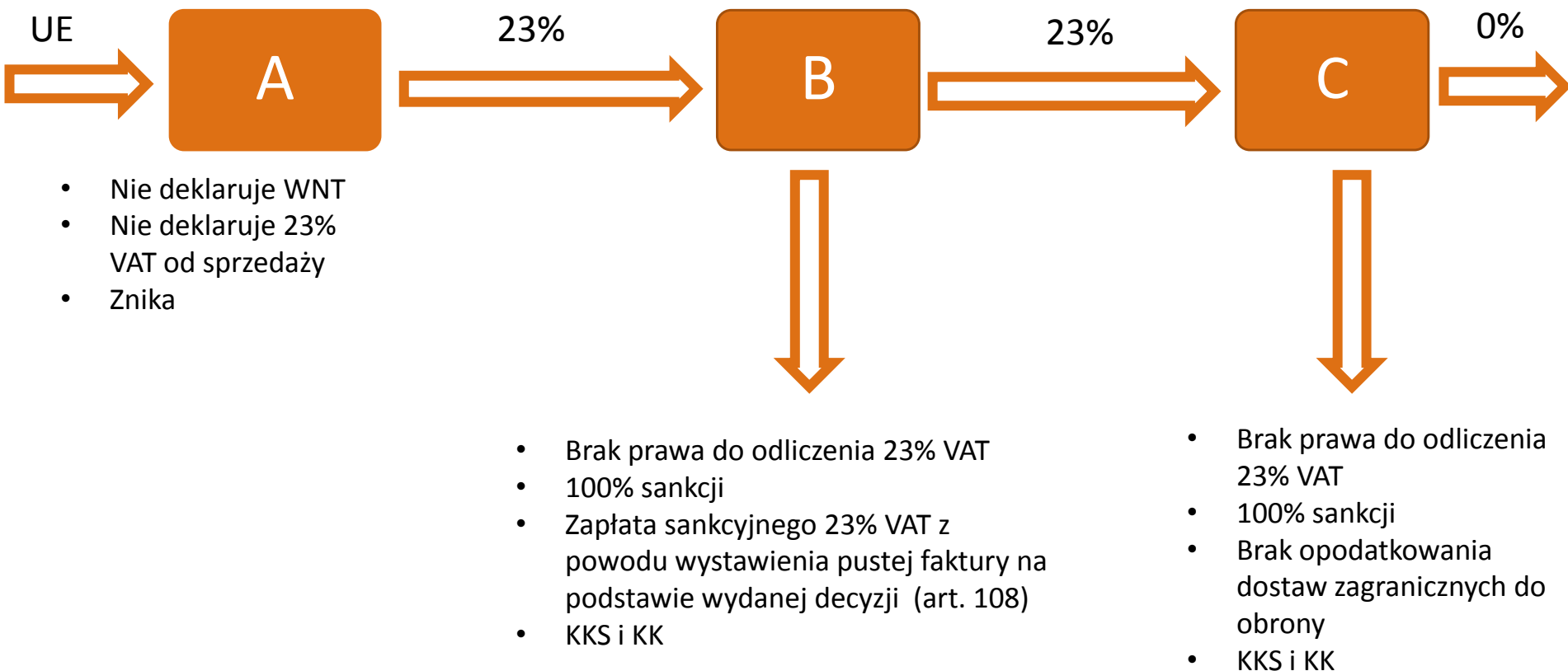
14 dni



Postępowanie po kontroli celno-skarbowej



Uczestnictwo w oszustwie VAT - skutki



Kwalifikacja prawna transakcji rzeczywistych, ale z udziałem oszustów

Organy podatkowe stwierdziwszy istnienie łańcucha, w którym jeden lub więcej podmiotów były oszustami VAT na siłę konstruują argumentację pozwalającą użyć art. 88 ust. 3a pkt 4 lit a) ustawy o VAT tj. czynności, które nie zostały dokonane. Alternatywnie, organy używają art. 88 ust. 3a pkt 4 lit c tj. czynności nieważne lub pozorne.

Podatnik może zostać pozbawiony prawa do odliczenia podatku między innymi w okolicznościach wskazanych w art. 88 ust. 3 pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, zgodnie z którym nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy: wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tej czynności. Przepis ten swą hipotezą obejmuje przypadki, kiedy to czynności są wyreżyserowane jedynie by wyłudzić VAT. Takie czynności, w świetle zasady walki z nadużyciami w podatkach od wartości dodanej, należy uznać za „czynności, które nie zostały dokonane” w rozumieniu art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT.

Etap 1: Wszczęcie kontroli celno-skarbowej

Wszczęcie kontroli

Z urzędu, na podstawie **upoważnienia**.

W przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy oraz okoliczności faktyczne **uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli** jest ona wszczynana na podstawie okazywanej **legitymacji**.

- Datą wszczęcia kontroli jest **dzień doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli**.
- W terminie 14 dni od doręczenia upoważnienia można złożyć korektę deklaracji. Korekta deklaracji złożona po tym terminie a przed zakończeniem kontroli **nie wywołuje skutków prawnych**.

Etap 1: Wszczęcie kontroli celno-skarbowej

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli zawiera:

- oznaczenie organu;
- datę i miejsce wystawienia;
- wskazanie kontrolujących przeprowadzających kontrolę;
- oznaczenie kontrolowanego;
- wskazanie zakresu kontroli i przewidywany termin zakończenia;
- podpis osoby udzielającej upoważnienia;
- pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego

W uzasadnionych przypadkach naczelnik urzędu celno-skarbowego może dokonać zmiany upoważnienia do przeprowadzenia kontroli.

Etap 2: Czynności kontrolne

Czynności kontrolne mogą być wykonywane w:

- urzędzie celno-skarbowym,
- w siedzibie kontrolowanego,
- w miejscu prowadzenia działalności lub przechowywania ksiąg oraz
- w każdym innym miejscu związanym z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością

Naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.



Etap 2: Czynności kontrolne

W ramach kontroli organowi przysługuje uprawnienie m.in. do:

- żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli,
- wstępu, przebywania i poruszania się na gruncie oraz w budynku, lokalu lub pomieszczeniu kontrolowanego,
- dokonywania oględzin
- przesłuchiwania kontrolowanego oraz świadków
- zasięgania opinii biegłych
- badania towarów, surowców, półproduktów i wyrobów, w tym próbek towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych w celu ich zbadania

Etap 2: Czynności kontrolne

W ramach kontroli Funkcjonariusze są również uprawnieni do:

- przeprowadzania rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych;
- przeszukania osób;
- konwoju i strzeżenia towarów;
- kontroli przesyłek pocztowych;
- zatrzymywania pojazdów i wykonywania innych czynności z zakresu kontroli ruchu drogowego w trybie i przypadkach określonych w Prawie o ruchu drogowym;
- zatrzymywania i kontrolowania statków w rozumieniu Kodeksu morskiego oraz ustawy z o żegludze śródlądowej;
- przeprowadzenia kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika środka przewozowego.

Etap 2: Czynności kontrolne

Naczelnik urzędu celno-skarbowego może wystąpić do kontrahentów kontrolowanego o:

- udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej;
- udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.



Za kontrahentów kontrolowanego uważa się także wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą w okresie objętym kontrolą celno-skarbową uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub tej samej usługi, będące zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub usługi.

Etap 2: Czynności kontrolne

Obowiązki kontrolowanego

Umożliwić wgląd w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli w tym dokumenty handlowe, księgowe, finansowe, nawet jeśli mają charakter poufny

Udzielać niezbędnej pomocy technicznej

Przedstawiać na żądanie urzędowe tłumaczenie na język polski dokumentów mających znaczenie dla kontroli

Udostępniać towary, urządzenia oraz środki przewozowe oraz zapewnić dostęp do pomieszczeń oraz innych miejsc będących przedmiotem kontroli celno-skarbowej

Przeprowadzać na żądanie spis z natury w zakresie niezbędnym na potrzeby kontroli celno-skarbowej

Zapewniać warunki do wykonywania czynności kontrolnych, w tym - w miarę posiadanych możliwości - samodzielne pomieszczenie odpowiednie do rodzaju wykonywanych czynności i miejsce do przechowywania dokumentów

Etap 2: Czynności kontrolne

Z czynności kontrolnych sporządza się **protokół**, z jego treści musi wynikać:

- kto,
- gdzie,
- kiedy,
- jakich czynności dokonał,
- kto i w jakim charakterze był przy nich,
- co i w jaki sposób ustalono oraz
- jakie uwagi zostały zgłoszone.

Nie jest to protokół z kontroli podatkowej, więc nie zawiera ustaleń odnośnie prawidłowości rozliczeń; nie składa się zastrzeżeń i wyjaśnień do takiego protokołu.

Etap 2: Czynności kontrolne

W ramach wykonywanej kontroli celno-skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego może, w drodze decyzji, dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego.



Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję

Decyzja zabezpieczająca

- możliwość wydania decyzji zabezpieczającej jest uzależniona od spełnienia tylko jednej przesłanki: istnienia uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane
- kryterium to nie jest jednoznaczne – jego dodatkowe elementy („trwałe nieuiszczanie wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” oraz „zbywanie majątku mogące utrudnić lub uniemożliwić egzekucję”) mają jedynie charakter przykładowy:

wyrok NSA z 10 marca 2017 r., sygn. I FSK 1446/15:

- *Zgodnie z art. 33 § 1 zd. 1 Op, zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeśli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane. W przepisie tym wskazane zostały okoliczności, które mogą świadczyć o takim niebezpieczeństwie, tj. trwałe nieregulowanie należności publicznoprawnych lub zbywanie majątku, które może utrudnić lub udaremnić egzekucję. **Powyższe wyliczenie ma jedynie charakter przykładowy, a zatem obawa o niewykonanie zobowiązań może również znajdować oparcie w innych zdarzeniach***

Decyzja zabezpieczająca

- „Uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane”:

wyrok NSA z 07.03.2017 r., sygn. II FSK 306/15:

- *Z uzasadnioną obawą niewykonania zobowiązania mamy do czynienia przede wszystkim w razie trudnej sytuacji finansowej podmiotu zobowiązanego, ewentualnie w przypadku działań skierowanych na wyzbywanie się majątku. **Dla uzasadnienia obawy niewykonania zobowiązania podatkowego wystarczy samo stwierdzenie, iż podatnik z uwagi na stan majątkowy, nawet przy dołożeniu maksimum dobrej woli, nie będzie w stanie uiścić należnego podatku.***

Decyzja zabezpieczająca

- decyzja zabezpieczająca wygasa z mocy prawa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub decyzji określającej wysokość zwrotu podatku VAT
- decyzja zabezpieczająca podlega zwykłemu trybowi odwoławczemu, takiemu samemu jak decyzja wymiarowa (w tym: możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego):
- podstawą zaskarżenia co do zasady nie są argumenty związane z istnieniem (lub nie) zobowiązania podatkowego, gdyż to jest rozstrzygane w postępowaniu głównym – odwołanie powinno odnosić się (wyłącznie?) do przesłanki „obawy że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane”, gdyż to ona warunkuje prawidłowość wydania decyzji zabezpieczającej

Etap 3: Zakończenie kontroli

Kontrolna celno-skarbowa powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, **jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia.**

- O każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie zawiadamia się pisemnie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej i wskazując nowy termin jej zakończenia.
- Gdy kontrola celno-skarbowa jest wykonywana na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów prawa Unii Europejskiej albo na podstawie ratyfikowanej umowy międzynarodowej nie stosuje się zasady o 3-miesięcznej kontroli.

Etap 3: Zakończenie kontroli

Kontrola celno-skarbowa kończy się:

**Wynikiem
kontroli**

Protokołem kontroli:

W przypadku kontroli w zakresie przestrzegania prawa celnego, przepisów regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych oraz kontroli w zakresie art. 52 ust. 2 pkt 2-5 oraz 9

Adnotacja

W przypadku śmierci kontrolowanego

Etap 3: Zakończenie kontroli

Po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w czasie kontroli sporządza się wynik kontroli. Doręczenie wyniku kontroli kończy kontrolę celno-skarbową.

W terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli kontrolowany może **skorygować w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową** uprzednio złożoną deklarację podatkową. Korekta deklaracji złożona po upływie tego terminu, a przed doręczeniem postanowienia, o przekształceniu kontroli w postępowanie podatkowe, nie wywołuje skutków prawnych.

W przypadku, gdy organ uwzględnił złożoną korektę deklaracji, kontrolowanemu dostarcza się **zawiadomienie o uwzględnieniu korekty deklaracji.**

Etap 3: Zakończenie kontroli

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, **zakończona kontrola** celno-skarbowa **przekształca się w postępowanie podatkowe**, jeśli:

- Kontrolowany nie złożył korekty
- Organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji

Przekształcenie następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu, **na które nie służy zażalenie.**

Właściwym dla przeprowadzenia postępowania podatkowego jest naczelnik urzędu celno-skarbowego, którzy sporządził wynik kontroli.

Rygor natychmiastowej wykonalności w postępowaniach podatkowych

www.rgw.com.pl

Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji

Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podatkowy podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postpowaniu egzekucyjnym w administracji, **nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.**

Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy:

- Organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że **wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne** w zakresie innych należności pieniężnych
- **Strona nie posiada majątku** o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia;
- Strona dokonuje **czynności polegających na zbywaniu majątku** znacznej wartości
- **Okres do upływu terminu przedawnienia** zobowiązania podatkowego jest **krótszy niż 3 miesiące**

Rygor natychmiastowej wykonalności w orzecznictwie sądów administracyjnych

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 września 2018 r. FSK 2752/16

- Skoro do upływu terminu przedawnienia pozostał bardzo krótki okres, przez ustawodawcę wyznaczony na czas krótszy niż 3 miesiące, to w aspekcie prawdopodobieństwa niewykonania zobowiązania podatkowego nie mają żadnego znaczenia okoliczności faktyczne dotyczące wielkości majątku podatnika, jego zasobów finansowych, czy dotychczasowej postawy w zakresie uiszczania danin publicznoprawnych.



Rygor natychmiastowej wykonalności w orzecznictwie sądów administracyjnych

Wyrok WSA w Gliwicach I SA/GI 550/18

- Nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności jest uzależnione od spełnienia łącznie dwóch przesłanek, po pierwsze musi zaistnieć jedna z sytuacji określonych w art. 239b § 1 O.p. oraz po drugie, organ podatkowy musi uprawdopodobnić, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.
- jeśli okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (art. 239 § 1 pkt 4 O p.), to uprawdopodobnienie przesłanki przewidzianej w art. 239b § 2 Op. może polegać na wykazaniu stosowną argumentacją w oparciu o okoliczności faktyczne występujące w sprawie (niedotyczące sytuacji majątkowej podatnika), że istnieją uzasadnione obawy, że zobowiązanie podatkowe wygaśnie wskutek upływu okresu przedawnienia

Rygor natychmiastowej wykonalności w orzecznictwie sądów administracyjnych

Wyrok NSA II FSK 3616/14

- Bez znaczenia są wszystkie okoliczności odnoszące się do sytuacji majątkowej, czy też działań podatnika w stosunku do jego majątku. Okoliczności te mogłyby mieć wyłącznie znaczenie w przypadku zaistnienia pozostałych przesłanek z art. 239b § 1 pkt 1 - 3 O.p. Odmienna wykładnia analizowanego przepisu przekreślałaby znaczenie przesłanki z art. 239b § 1 pkt 4 O.p.

Wyrok NSA II FSK 2201/16

- Zachowanie strony w trakcie prowadzonego postępowania (np. brak współdziałania z organem podatkowym w celu prawidłowego wyjaśnienia okoliczności mających wpływ na wymiar podatku) może stanowić o uprawdopodobnieniu niewykonania zobowiązania podatkowego, szczególnie gdy niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy dokumenty pozostają w posiadaniu strony, a ona uchyla się od ich przedłożenia organowi. Stanowisko to można podzielić, z tym zastrzeżeniem, że bierność strony postępowania może uprawdopodobniać niewykonanie zobowiązania wówczas, gdy jest jedną z okoliczności wskazujących na prawdopodobieństwo niewykonania zobowiązania, czyli gdy jest elementem zespołu takich okoliczności.

Część IIIa.

Nowe ryzyka karne i karne skarbowe związane z podatkiem od towarów i usług.

**Nowelizacja Kodeksu karnego z 10 lutego 2017 r.
(wejście w życie 1 marca 2017 r.)**

Nowelizacja Kodeksu karnego z 10 lutego 2017 r. – przepisy obowiązujące od 01 marca 2017 r.

- Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 244);
- Wprowadzenie do powszechnego prawa karnego nowych typów przestępstw związanych z nierzetelnym wystawianiem faktur zagrożonych skrajnie surowymi sankcjami karnymi;

Podstawowe definicje legalne w Kodeksie karnym

- **Dokument** - każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik informacji, z którym jest związane określone prawo, albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne (art. 115 § 14 KK);
- **Faktura** - dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą [o VAT] i przepisami wydanymi na jej podstawie (art. 115 § 14a KK w zw. z art. 2 pkt 31 ustawy o VAR);
- **Faktura elektroniczna** - faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym (art. 115 § 14a KK w zw. z art. 2 pkt 31 ustawy o VAT);
- **Mienie znacznej wartości** – mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 200.000 złotych (art. 115 § 5 KK).
- **Mienie wielkiej wartości** – mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 1.000.000,00 zł (art. 115 § 6 KK);

Podstawowe pojęcia dotyczące przestępstw fakturowych

- Faktura nierzetelna – faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia relewantnego;
- Faktura fikcyjna – faktura dokumentująca czynność w ogóle niezaistniałą (rodzaj faktury nierzetelnej);
- Faktura wadliwa – faktura w której zastosowano niewłaściwe stawki podatkowe lub w sposób nieuprawniony zastosowano zwolnienie;
- Kwota należności ogółem – kwota netto + VAT.

Karuzela podatkowa

Rodzaj oszustwa podatkowego polegającego na przestępczym wykorzystaniu instytucji dostawy wewnątrzwspólnotowej i nabycia wewnątrzwspólnotowego, cechujące się:

- zamkniętym obiegiem towarów;
- krążeniem towaru „*na papierze*” pomiędzy ustalonymi uczestnikami obrotu;
- brakiem finalnego „*konsumenta*” towarów;
- cyklicznością obiegu towarów;
- celem w postaci uzyskania nienależnej korzyści podatkowej (bezprawne obniżenie należnego podatku VAT lub wyłudzenie zwrotu podatku VAT).

Najczęstsze sposoby dokonywania wyłudzeń podatku VAT

- wystawianie faktur przez podmiot rzeczywiście istniejący, który nie wykonał czynności, która to czynność miała w rzeczywistości miejsce, lecz podatnikiem był ktoś inny;
- wystawianie faktur z tytułu czynności, które obiektywnie w ogóle nie miały miejsca;
- wystawianie faktur przez podmiot całkiem fikcyjny, który powstał tylko po to, aby wystawić te dokumenty;
- wystawianie faktur i dokumentów celnych na czynność pozorną, czyli obiektywnie istniejącą, ale ukrywającą inne zdarzenie, które było w rzeczywistości dokonywaną transakcją;

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw – Druk nr 888, Sejm RP, VIII kadencja.

Najczęstsze sposoby dokonywania wyłudzeń podatku VAT

- **Fikcyjny wywóz** - dostawa towaru, który faktycznie nie opuszcza kraju, jest deklarowana jako dostawa wewnątrzwspólnotowa towarów lub eksport;
- **Zaniżenie podatku należnego** - usługi świadczone na terytorium kraju są opodatkowane stawką podstawową, lecz fikcyjne jest deklarowanie jako czynność opodatkowania stawką 0% lub stawką obniżoną;
- **Fikcyjne miejsce świadczenia** - usługi mają miejsce świadczenia na terytorium kraju, lecz są fikcyjne deklarowane jako wykonane poza terytorium kraju.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw – Druk nr 888, Sejm RP, VIII kadencja.

Dotychczasowe przepisy KK w zakresie zwalczania wyłudzeń VAT

- **Art. 270 § 1 KK**

Kto, w celu użycia za autentyczny, podrabia lub przerabia dokument lub takiego dokumentu jako autentycznego używa, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

- **Art. 271 § 1 KK**

Funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadczając w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

- **Art. 273 KK**

Kto używa dokumentu określonego w art. 271 lub 272, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Nowe przestępstwa fakturowe stypizowane w art. 270a oraz art. 271a stanowią przepisy szczególne w stosunku do wyżej wskazanych artykułów.

Nowe przepisy KK w zakresie zwalczania wyłudzeń VAT (od 01 marca 2017 r.) - fałsz materialny faktury

Art. 270a KK

§ 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** (typ podstawowy).

§ 2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości (5.000.000,00 zł), albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, **podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3** (typ kwalifikowany).

Art. 270a KK - Uwagi

- Dla popełnienia przestępstwa nie jest konieczne uzyskanie jakiegokolwiek korzyści podatkowej, czy nawet zaksięgowanie dokumentu, wystarczy samo podrobienie/przerobienie lub użycie faktury (przerobionej lub podrobionej);
- Przestępstwo o charakterze powszechnym – może się go dopuścić każda osoba podlegająca odpowiedzialności karnej;
- Przestępstwo podrobienia lub przerobienia faktury – wyłącznie umyślnie - zamiar bezpośredni kierunkowy (w celu użycia za autentyczną)
- Przestępstwo użycia faktury podrobionej lub przerobionej – wyłącznie umyślnie - zamiar bezpośredni (sprawca chce popełnić czyn zabroniony) lub zamiar ewentualny (sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i godzi się na to);
- Typ kwalifikowany określony w §2 stanowi zbrodnię (zbrodnia fakturowa);
- Brak możliwości popełnienia przestępstwa nieumyślnie (trudności dowodowe).

Nowe przepisy KK w zakresie zwalczania wyłudzeń VAT (od 01 marca 2017 r.) - fałsz intelektualny faktury

Art. 271a KK

§ 1. Kto wystawia fakturę lub faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna (tj. 200.000,00 zł), poświadczając 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** (typ podstawowy).

§ 2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości (5.000.000,00 zł), albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, **podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3** (typ kwalifikowany).

Art. 271a KK - Uwagi

- Dla popełnienia przestępstwa nie jest konieczne uzyskanie jakiegokolwiek korzyści podatkowej, czy nawet zaksięgowanie dokumentu, wystarczy samo wystawienie faktury nierzetelnej;
- Przestępstwo popełnić można wyłącznie umyślnie - zamiar bezpośredni (sprawca chce popełnić czyn zabroniony) lub zamiar ewentualny (sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i godzi się na to);
- Typ kwalifikowany określony w §2 stanowi zbrodnię (zbrodnia fakturowa);
- Brak możliwości popełnienia przestępstwa nieumyślnie (trudności dowodowe).

Typy uprzywilejowane przestępstw fakturowych

- wypadki mniejszej wagi

- **Art. 270a § 3 KK**

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

- **Art. 270a § 3 KK**

W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

- **Wypadek mniejszej wagi**

O zaistnieniu wypadku mniejszej wagi przesądza niewielki stopień lub zakres niebezpieczeństwa czynu dla interesów fiskalnych.

Typy kwalifikowane przestępstw fakturowych

- **Art. 277a KK**

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 dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości (10.000.000,00 zł), **podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności.**

- **Art. 277b KK**

W razie skazania za przestępstwo określone w art. 270a § 1 lub 2, art. 271a § 1 lub 2 albo art. 277a § 1, **grzywnę orzeczoną obok kary pozbawienia wolności można wymierzyć w wysokości do 3000 stawek dziennych (tj. do 6.000.000,00 zł).**

Złagodzenie odpowiedzialności karnej za przestępstwa fakturowe

▪ Art. 277c KK

§ 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, art. 271a § 1, 2 lub 3 lub art. 277a § 2, 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 § 1, który, oprócz spełnienia warunków określonych w § 1, zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

▪ Art. 277d KK

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 nieznane dotychczas temu organowi istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców.

Wzajemna relacja przestępstw fakturowych – fałsz materialny

Przestępcze zachowanie	Przepis karny (KK)	Zagrożenie ustawowe
<u>Fałsz materialny nieobejmujący</u> okoliczności faktycznych mających znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej lub jej zwrotu	art. 270 art. 273 (użycie)	Pozbawienie wolności od 3 miesięcy do 5 lat; Kara grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia do 2 lat
<u>Fałsz materialny obejmujący</u> okoliczności faktyczne mające znaczenie...	art. 270a § 1	Pozbawienie wolności od 6 miesięcy do 8 lat
<u>Fałsz materialny obejmujący</u> okoliczności faktyczne mające znaczenie... (łącznie wartość należności powyżej 5.000.000,00 zł)	art. 270a § 2	Pozbawienie wolności powyżej 3 lat
<u>Fałsz materialny obejmujący</u> okoliczności faktyczne mające znaczenie... (łącznie wartość należności powyżej 10.000.000,00 zł)	art. 277a § 1	Pozbawienie wolności powyżej 5 lat, lub kara 25 lat pozbawienia wolności

Wzajemna relacja przestępstw fakturowych – fałsz intelektualny

Przestępcze zachowanie	Przepis karny (KK)	Zagrożenie ustawowe
<u>Fałsz intelektualny</u> (łączna wartość należności poniżej 200.000,00 zł)	art. 271 art. 273 (użycie)	Pozbawienie wolności od 3 miesięcy do 5 lat; Kara grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia do 2 lat
<u>Fałsz intelektualny</u> (łączna wartość należności powyżej 200.000,00 zł, ale mniej niż 5.000.000,00 zł)	art. 271a § 1	Pozbawienie wolności od 6 miesięcy do 8 lat
<u>Fałsz intelektualny</u> (łączna wartość należności powyżej 5.000.000,00 zł)	art. 271a § 2	Pozbawienie wolności powyżej 3 lat
<u>Fałsz intelektualny</u> (łączna wartość należności powyżej 10.000.000,00 zł)	art. 277a § 1	Pozbawienie wolności powyżej 5 lat, lub kara 25 lata pozbawienia wolności

Przedawnienie karalności przestępstw określonych w Kodeksie Karnym (art. 101 KK)

Art. 101 § 1 KK

Karalność przestępstwa ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat:

- 20 - gdy czyn stanowi zbrodnię (inną niż zabójstwo);
- 15 - gdy czyn stanowi występki zagrożony karą pozbawienia wolności przekraczającą 5 lat;
- 10 - gdy czyn stanowi występki zagrożony karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata;
- 5 - gdy chodzi o pozostałe występkę.

Art. 102 KK

Jeżeli w okresie, o którym mowa w art. 101, wszczęto postępowanie (w sprawie), karalność przestępstw określonych w art. 101 § 1 ustaje z upływem 10 lat (nowelizacja z 15 stycznia 2016 r.) – czyli łącznie 30 lat

Część IIIb.

Nowe ryzyka karne i karne skarbowe związane z podatkiem od towarów i usług.

Nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego z 01 grudnia 2017 r.

Kodeks karny skarbowy

- Podstawowy akt prawny w zakresie odpowiedzialności karnej związanej z przestępstwa skarbowymi – ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny Skarbowy (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226);
- W sposób kompletny reguluje zagadnienia materialnoprawne (Tytuł I), procesowe (Tytuł II) oraz postępowanie wykonawcze (Tytuł III) w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Podstawowe definicje legalne w Kodeksie karnym skarbowym

- Mała wartość (art. 53 § 14 KKS) – wartość, która w czasie popełniania czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, tj. 420.000,00 zł;
- Duża wartość (art. 53 § 15 KKS) – wartość, która w czasie popełniania czynu zabronionego przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia, tj. 1.050.000,00 zł;
- Wielka wartość (art. 53 § 16 KKS) – wartość, która w czasie popełniania czynu zabronionego przekracza tysiąckrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia, tj. 2.100.000,00 zł;

Kary w KKS – Grzywna

- Kara grzywny - art. 23 KKS :
 - Kara grzywny została ukształtowana w sposób odmienny, niż w Kodeksie karnym;
 - od 10 do 720 stawek dziennych;
 - Stawka dzienna nie może być niższa niż $\frac{1}{30}$ minimalnego wynagrodzenie (70,00 zł) oraz wyższa niż czterystukrotność minimalnego wynagrodzenia (840.000,00 zł);
 - Minimalne wynagrodzenie w roku 2018 – 2.100,00 zł;
 - Teoretyczna kara grzywny w liczbach bezwzględnych – od 700,00 zł do 604.800.000,00 zł;
 - Ustalając stawkę dzienna, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe;

Kary w KKS – Ograniczenie wolności

- Kara ograniczenia wolności – art. 26 KKS:
 - odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu karnego;
 - kara ograniczenia wolności trwa najkrócej miesiąc, najdłużej 2 lata (chyba, że ustawa stanowi inaczej);
 - Kara wymierzana jest w miesiącach i latach;
 - kara ograniczenia wolności polega na:
 - obowiązku wykonywania nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne;
 - potrącaniu od 10% do 25% wynagrodzenia za pracę w stosunku miesięcznym na cel społeczne;
 - nieodpłatna, kontrolowana praca na cele społeczne wykonywana jest w wymiarze 20-40 godzin miesięcznie

Kary w KKS – Pozbawienie wolności

- Kara pozbawienia wolności – art. 27 KKS:
 - najsurowsza z kar przewidzianych przez KKS;
 - Kara pozbawienia wolności trwa najkrócej 5 dni, a najdłużej 5 lat;
 - Kara wymierzana jest w dniach, miesiącach i latach.

Środki karne w KKS (art. 22 § 2 KKS)

- dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (DPO);
- przepadek przedmiotów;
- ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów;
- przepadek korzyści majątkowej;
- ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej;
- zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska;
- podanie wyroku do publicznej wiadomości;
- pozbawienie praw publicznych;
- środki związane z poddaniem sprawcy próbie:
 - a) warunkowe umorzenie postępowania karnego,
 - b) warunkowe zawieszenie wykonania kary,
 - c) warunkowe zwolnienie.

Przestępstwa związane z podaniem nieprawdy

- **Podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy albo niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych przy składaniu deklaracji lub oświadczenia, co prowadzi do naruszenia podatku na uszczuplenie (art. 56 § 2 KKS);**

Zagrożenie ustawowe:

Kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności albo obie kary łącznie.

- **Podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy albo niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych przy składaniu deklaracji lub oświadczenia, co prowadzi do naruszenia podatku na uszczuplenie, ale kwota podatku narażonego jest małej wartości (art. 56 § 3 KKS);**

Zagrożenie ustawowe:

Kara grzywny do 720 stawek dziennych.

Mała wartość (art. 53 § 14 KKS) – wartość, która w czasie popełniania czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, tj. 420.000,00 zł

Najpoważniejsze przestępstwa w KKS związane z wystawianiem i posługiwaniem się fakturami

- **Wystawianie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny lub posługiwanie się takim dokumentem (art. 62 § 2 KKS);**

Zagrożenie ustawowe:

Kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku albo obie kary łącznie.

- **Wystawianie faktury w sposób nierzetelny lub posługiwanie się takim dokumentem, jeżeli kwota podatku wynikająca z faktur jest małej wartości (art. 62 § 2a KKS);**

Zagrożenie ustawowe:

Kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności albo obie kary łącznie.

Mała wartość (art. 53 § 14 KKS) – wartość, która w czasie popełniania czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, tj. 420.000,00 zł

Przestępstwo wyłudzenia zwrotu podatku

- **Wprowadzenie w błąd właściwego organu skarbowego i narażenie podatkowej należności publicznoprawnej na nienależny zwrot poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy (art. 76 § 1 KKS);**

Zagrożenie ustawowe:

Kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności albo obie kary łącznie.

Wzajemna relacja przepisów KK oraz KKS

Wyłudzenie zwrotu
podatku

Art. 286 § 1 KK
(oszustwo)

Art. 76 § 1 KKS

Wystawienie lub
posłużenie się fakturą
nierzetelną

Art 270a KK
Art. 271a KK

Art. 62 § 2 KKS

Rozwiązywanie kwestii zbiegu przepisów KKS oraz KK – art. 8 KKS

Art. 8 KKS

§ 1 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.

§ 2 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.

Sposób rozwiązywania kwestii zbiegu przepisów w ramach tej samej ustawy – art. 11 KK

Art. 11 KK

§ 1. Ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo.

§ 2. Jeżeli czyn wyczerpuje znamiona określone w dwóch albo więcej przepisach ustawy karnej, sąd skazuje za jedno przestępstwo na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.

§ 3. W wypadku określonym w § 2 sąd wymierza karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą...

Art. 7 KKS

§ 1. Jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwóch albo więcej przepisach kodeksu, przypisuje się tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.

§ 2. W wypadku określonym w § 1 sąd wymierza karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą...

Przykłady zbiegu przepisów karnych i karnoskarbowych

- Jeden czyn sprawcy wyczerpuje znamiona kilku przepisów karnych;
- Przykłady:
 - Sprawca podrobił szereg faktur, zawierających kwotę należności ogółem o wartości 10.050.000,00 zł , czym doprowadził do bezpodstawnego zwrotu podatku.

Sprawca dopuścił się przestępstw określonych w art. 277a § 1 w zw. z art. 270a § 1 w zb. z art. 62 § 2 KKS, art. 76 § 1 KKS, art.. 56 § 1 KKS oraz art. 286 § 1 KK (przestępstwo oszustwa);
 - Sprawca w sposób nierzetelny wystawił szereg faktur, zawierających kwotę należności ogółem o wartości 5.000.001,00 zł

Sprawca dopuścił się przestępstw określonych w art. 271a § 2 w zb. z art. 62 § 2 KKS , 56 § 1 KKS, art. 76 § 1 KKS oraz ewentualnie art. 286 § 1 KK (przestępstwo oszustwa).
- O zastosowaniu konkretnego przepisu karnego w przypadku zbiegu przepisów, przesądza treść art. 7-8 KKS oraz art. 11 KK:

Możliwość uniknięcia lub zminimalizowania odpowiedzialności karnoskarbowej

- Korekta deklaracji podatkowej (art. 16a KKS);
- Urzędowa interpretacja przepisów prawa podatkowego;
- Czynny żal (art. 16 KKS);
- Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 17 i nast. KKS);
- Ukaranie mandatem (art. 48 KKS).

Kazus I

Przedsiębiorca X, który nie jest podatnikiem podatku VAT, posłużył się fakturą wystawioną w sposób nierzetelny.

Naruszenie zostało wykryte przez organy skarbowe, które doprowadziły do wszczęcia postępowania karnego i wydania wyroku skazującego przez Sąd pierwszej instancji za przestępstwo określone w art. 62 § 2 KKS (posłużenie się fakturą wystawioną w sposób nierzetelny).

W wywiedzionej apelacji, Przedsiębiorca X argumentuje, że nie jest podatnikiem podatku VAT, a zatem nie może popełnić zarzuconego mu przestępstwa, które ma charakter indywidualny, tj. może być wyłącznie przez podmioty posiadające szczególne cechy.

Czy linia obrony przyjęta przez Oskarżonego jest słuszna?

Rozwiązanie -
Postanowienie Sądu Najwyższego
z dnia 5 stycznia 2017 r., sygn. akt IV KK 462/16

„Przestępstwo określone w art. 62 § 2 k.k.s., polegające na posługiwaniu się fakturą lub rachunkiem o jakich mowa w art. 62 § 1 k.k.s. jest tzw. przestępstwem powszechnym, a nie tzw. przestępstwem indywidualnym; przesądza o tym użycie w omawianym przepisie formuły "posługuje się" bez jakiegokolwiek zawężenia podmiotowego.”

Kazus II

Spółka XYZ wykorzystując instytucję dostawy i nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonała szeregu fikcyjnych transakcji w celu obniżenia należnego podatku od towarów i usług. Operacja Spółki początkowo zakończyła się „powodzeniem” a zobowiązanie podatkowe zostało w sposób przestępczy zmniejszone o 150.000,00 zł.

Nieprawidłowość została wykryta przez właściwe organy, które doprowadziły do wszczęcia postępowania karnego. W postępowaniu sądowym, prokurator domaga się skazania osób reprezentujących spółkę w szczególności za przestępstwo oszustwa określone w art. 286 § 1 KK.

Prokurator wskazał, że organ podatkowy został wprowadzony w błąd na skutek działania sprawców (którzy działali w celu osiągnięcia korzyści majątkowej) i dokonał niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa poprzez akceptację zaniżonej należności podatkowej.

Czy argumentacja prokuratora jest uzasadniona?

Rozwiązanie –

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie

z 15 grudnia 2017 r., sygn. akt II AKa 356/17

„Nie można przyjąć, aby w sytuacji gdy sprawca nie uzyskuje od wprowadzonego w błąd urzędu skarbowego zwrotu rzekomej nadpłaty, a jedynie obniża swoje zobowiązanie podatkowe, to wówczas dochodzi po stronie wprowadzonego w błąd do rozporządzenia mieniem.”

„Przyjęcie kwalifikacji prawnej z art. 286 § 1 KK byłoby możliwe gdyby oskarżeni działali w celu uzyskania korzyści wynikającej ze zwrotu przez urząd skarbowy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym bądź zaliczeniu jej na poczet przyszłych własnych zobowiązań.”

„Tak sytuacja w niniejszej sprawie nie wystąpiła, tym samym brak jest konstytuowanego dla oszustwa elementu rozporządzenia mieniem dokonanego przez organ podatkowy.”

Kazus III

Spółka XYZ wykorzystując instytucję dostawy i nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonała szeregu fikcyjnych transakcji w celu obniżenia należnego podatku od towarów i usług. Operacja Spółki początkowo zakończyła się „powodzeniem” a Spółka otrzymała nienależny zwrot podatku w wysokości 150.000,00 zł.

Nieprawidłowość została wykryta przez właściwe organy, które doprowadziły do wszczęcia postępowania karnego. W postępowaniu sądowym, prokurator domaga się skazania osób reprezentujących spółkę w szczególności za przestępstwo oszustwa określone w art. 286 § 1 KK oraz wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 § 1 KKS) na podstawie art. 8 § 1 KKS.

Oskarżony podnosi, że art. 76 § 1 KKS stanowi przepis szczegółowy w stosunku do ogólnego przepisu z art. 286 § 1 KK i winien być stosowany samodzielnie a w sprawie nie mamy do czynienia ze zbiegiem przepisów. Co więcej, z uwagi na przedawnienie czynu z art. 76 § 1 KKS, oskarżony wnosi o uniewinnienie.

Czy linia obrony przyjęta przez Oskarżonego jest słuszna?

Rozwiązanie –

Relacja art. 76 § 1 KKS do art. 286 § 1 KK

Wyrok Sądu Najwyższego z 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt V KK 76/08 oraz z 19 marca 2008 r., sygn. akt II 347/07

Konkluzja Sądu Najwyższego:

Porównanie art. 76 § 1 KKS i art. 286 § 1 KK prowadzi do wniosku, iż przepis prawa karnego skarbowego ma charakter *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 KK.

Przy takim stanowisku linia obrony Oskarżonego jest prawidłowa.

Powyższy pogląd został jednak odrzucony – Uchwała Sądu Najwyższego (7) z 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12:

„Reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym umowa w art. 8 § 1 k.k.s.

Kazus IV

Przedsiębiorca X wystawił dnia 01 października 2018 r. fakturę zawierającą kwotę należności w wysokości 199.999,00 zł, poświadczając nieprawdę, co do okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej.

Po kilku latach Sąd skazał Przedsiębiorcę X za przestępstwo z art. 271 § 3 KK na karę dwóch lat pozbawienia wolności. Jednocześnie stwierdził przedawnienie karalności odpowiednich przestępstw określonych w Kodeksie karnym skarbowym.

W apelacji Przedsiębiorca X wskazał, że w związku z wprowadzeniem przepisu szczególnego (art. 271a § 1 KK) w stosunku do art. 271 KK, stosowanie art. 271 KK w przypadku przestępstw fałszu intelektualnego faktury jest niedopuszczalne, ponieważ wolą ustawodawcy było zachowanie karalności przestępstwa wyłącznie w wypadku, gdy faktura zawiera kwotę należności w wysokości większej niż znaczna.

Czy apelacja Oskarżonego zostanie uwzględniona?

Rozwiązanie –

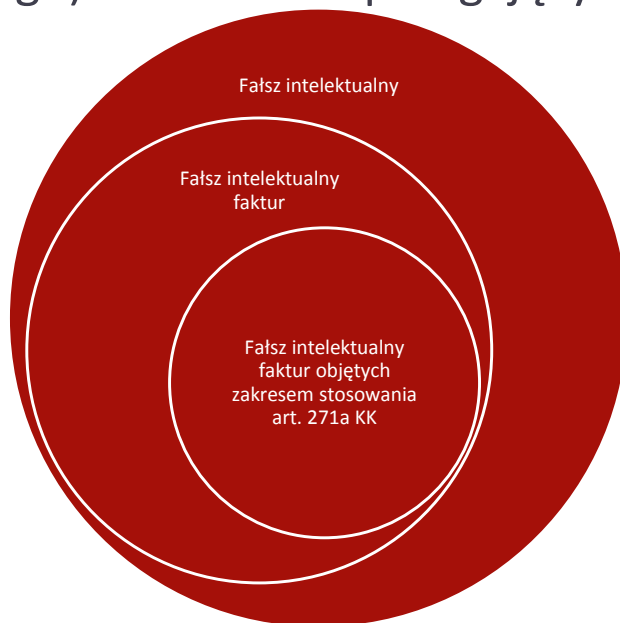
Relacja art. 271a KK do art. 271 KK

Apelacja Oskarżonego najprawdopodobniej nie zostanie uwzględniona.

Art. 271a KK stanowi przepis szczególny w stosunku do ogólnego typu przestępstwa fałszu intelektualnego, tj. art. 271 KK.

Art. 271a KK w przypadku faktur dotyczy wyłącznie sytuacji, w których łączna wartość należności jest znaczna.

Powyższe nie oznacza jednak, że wolą ustawodawcy była depenalizacja (w zakresie prawa karnego powszechnego) zachowań polegających na fałszowaniu faktur obejmujących kwoty niższe.



Bibliografia – literatura przedmiotu

1. A. Błachnio, *Przestępstwo poświadczenia nieprawdy w fakturze na gruncie art. 271a KK*, Przegląd Sądowy 5/2018;
2. K. Czichy, *Odpowiedzialność za oszustwo w deklaracji podatkowej*, Prokuratura i Prawo 12/2010;
3. A. Grześkowiak, K. Wiak (red.), *Kodeks karny. Komentarz.*, Warszawa 2018;
4. M. Kołdys, *Zwalczanie przestępczości związanej z wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku VAT w opinii prokuratorów*, PrPr 2018, Nr 1;
5. S. Kowalski, *Fałsz materialny i intelektualny faktury na tle lutowej nowelizacji Kodeksu karnego*, MOPOD 2017, Nr 8;
6. P. Kardas, *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, Prokuratura i Prawo 2/2017;
7. A. Liszewska, *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, Przegląd Podatkowy 9/2017;

Bibliografia – literatura przedmiotu c.d.

8. K. Radzikowski, *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, Przegląd podatkowy 3/2017;
9. H. Swaczyński, *Problematyka prawna przestępstwa bazowego związanego z nierzetelną fakturą VAT w procedurze prania brudnych pieniędzy*, MOP 2010, Nr 3;
10. O. Włodkowski, *Karnoprawne konsekwencje wystawienia w sposób nierzetelny faktury, rachunku lub pośłużenia się takim dokumentem na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego po zmianach (uwagi krytyczne na tle nowelizacji z 1.12.2016 r.)*, MOP 2017, Nr 23;
11. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz.*, Warszawa 2018;
12. R. Zawłocki, (red.) *Kodeks karny. Część szczególna. Tom II. Komentarz. Art. 222–316*, Warszawa 2017;

Bibliografia– Orzecznictwo i pozostałe źródła

1. Wyrok Sądu Najwyższego z 11 kwietnia 2018r., sygn. akt II KK 403/17;
2. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 15 grudnia 2017 r., sygn. akt II AKa 356/17;
3. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 stycznia 2017 r., sygn. akt IV KK 462/16;
4. Postanowienie Sądu Najwyższego z 10 lipca 2013 r., sygn. akt II KK 20/13;
5. Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.;
6. Rządowy projekt ustawy o zmienia ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 888, Sejm RP, VIII kadencja;

Dziękujemy za uwagę

www.rgw.com.pl