

Wstęp

Niniejsza książka jest adresowana do trzech grup czytelników. Tytułowi **księgowi**, czyli osoby, które uczestniczą w prowadzeniu księgowości firmy, znajdą tu dotyczący ich grupy zawodowej i wyczerpujący w założeniu zestaw reguł odpowiedzialności – zarówno podatkowej, jak i cywilnej, pracowniczej czy karnej. Uwzględnione zostały wszystkie wchodzące w grę układy formalne między księgowym a firmą: od księgowego będącego pracownikiem firmy do księgowego prowadzącego własne biuro rachunkowe. Książka nie obejmuje problematyki związanej z finansami publicznymi, a w szczególności specyficznych zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansowej. Przyjmujemy więc optykę właściwą wyłącznie przedsiębiorstwom prywatnym.

Drugą grupą adresatów są **osoby, które zarządzają firmami** zatrudniającymi księgowych, a więc zarówno właściciele firm, jak i menedżerowie. Dla nich książka ta jest przydatna z dwóch względów. Ilekroć w firmie, w zakresie szeroko rozumianej rachunkowości, stanie się coś złego, natychmiast pojawia się pytanie: kto za to odpowiada? Czasami przyjmuje się, że odpowiedzialność spoczywa na obojgu, a niekiedy, że tylko na jednym z nich. I dlatego przedstawione reguły odpowiedzialności księgowego często wpływają na zakres odpowiedzialności osób zarządzających firmami, które tym samym dowiedzą się z tej książki wiele o swojej własnej sytuacji prawnej. Ponadto po zapoznaniu się z opisanymi regułami zarządzający będą wiedzieli, za co i na jakich zasadach może odpowiadać zatrudniony przez nich księgowy, do którego mają pretensje o złe wykonywanie powierzonych obowiązków.

Trzecią grupą adresatów książki są **prawnicy**, którzy znajdą w niej przede wszystkim pieczołowicie zebrany zbiór ponad 140 kasusów sądowych z ostatnich lat. Przydatna jednak może być dla nich również lektura zasad odpowiedzialności przedstawionych pod kątem sytuacji księgowego.

Książka ma mieć walor praktyczny. Nie ma więc w niej miejsca na teoretyzowanie, które nie miałyby bezpośredniego przełożenia na praktykę. Zakłada się, że czytelnikami będą przede wszystkim nie-prawnicy, co musi wpłynąć na jasność i zrozumiałość prowadzonych rozważań. Trzeba jednak zaznaczyć, że poruszana jest tu problematyka prawna, czasami złożona, a więc czytelnik musi skupić na niej uwagę, by dobrze pojąć przedstawiane reguły odpowiedzialności.

Ważną cechą książki jest **podział na dwie części**. W pierwszej, o charakterze ogólnym, przedstawione zostały **zasady** odpowiedzialności księgowego. Lektura tej części jest wysoce wskazana – zwłaszcza dla czytelników niebędących prawnikami – przed przejściem do części drugiej, w której znajdują się **kazusy**, czyli opisy przykładowych sytuacji wziętych z praktyki sądowej, ilustrujące zasady odpowiedzialności księgowych. Części te są ze sobą powiązane wzajemnymi odesłaniami, dzięki czemu, czytając o danej zasadzie odpowiedzialności, można łatwo przejść do przykładów jej zastosowania, a zapoznając się z kazusem – do zasady, która została w nim zastosowana.

Praktyczne nastawienie towarzyszące książce powoduje, że w treści nie ma odwołań do nader skąpej zresztą literatury przedmiotu. Ze względu na obiecaną przejrzystość wywodów odesłania do omawianych przepisów prawnych, choć niezbędne po to, by czytelnik mógł weryfikować treść książki i samodzielnie analizować swoją sytuację, przeniesione są z reguły do przypisów, w których, w najważniejszych przypadkach, zamieszczona jest treść całego przepisu. Dzięki temu czytelnik poznaje podstawę prawną prowadzonych wywodów – co jest warunkiem koniecznym oceny ich rzetelności – ale nie jest zmuszony do lektury samych przepisów.

7. Odpowiedzialność karna – typy czynów zabronionych

7.1. Rozliczenia podatkowe firmy jako podatnika

7.1.1. Oszustwo podatkowe (złożenie nieprawdziwej deklaracji)

Pod nazwą „oszustwo podatkowe” kryje się czyn, którego istotą jest złożenie nieprawdziwej deklaracji podatkowej prowadzącej do uszczuplenia podatku (art. 56 § 1–3 kks). Nie chodzi więc tu o wadliwość formalną deklaracji ani o błędy, które nie wpływają na obniżenie zobowiązania podatkowego objętego deklaracją. Musi zaistnieć uszczuplenie podatku, czyli sytuacja polegająca na tym, że zadeklarowany podatek jest niższy od należnego. Najczęściej, wręcz standardowo, czyn polega na zaniżeniu podstawy opodatkowania. Warto dodać, że odpowiedzialność może wynikać nie tylko ze złożenia deklaracji pierwotnej, ale także z niezłożenia korekty deklaracji na niekorzyść podatnika, jeśli po złożeniu deklaracji pierwotnej zaistnieje okoliczność skutkująca podwyższeniem zobowiązania podatkowego.

Blisko spokrewnione z czynem z art. 56 § 1–3 jest wyłudzenie zwrotu VAT albo nadpłaty w innym podatku, czyli czyn z art. 76 kks, polegający na podaniu nieprawdziwych danych, czego efektem jest nie zaniżenie zobowiązania podatkowego, ale zawyżenie zwrotu VAT (też przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy) albo nadpłaty podatku. Zachowanie sprawcy jest w gruncie rzeczy takie samo, a tylko przepływ pieniędzy między majątkiem podatnika a fiskusem idzie w przeciwnych kierunkach: na gruncie art. 56 kks za mało wpływa do fiskusa, a na gruncie art. 76 kks za dużo z niego wypływa. Poniższe uwagi dotyczą w równym stopniu czynów z art. 56 i 76 kks.

Stosowanie powyższych przepisów przynosi dwa zasadnicze problemy, bardzo silnie zresztą ze sobą związane: ustalenie osoby odpowiedzialnej za czyn oraz przypisanie jej wymaganej na gruncie tych przepisów winy umyślnej. Przedstawmy je w rozdziałach A i B.

A. Osoba ponosząca odpowiedzialność

Czy za złożenie nieprawdziwej deklaracji może odpowiadać tylko osoba, która tę deklarację podpisała? Nie; rozstrzygnięcie nie jest tak proste, o czym była już mowa w rozdziale 2.4. Podpisanie deklaracji jest okolicznością, którą należy brać pod uwagę, ale na pewno nie determinuje osoby odpowiedzialnej za nieprawdziwość tej deklaracji. Liczy się to, kto był merytorycznie odpowiedzialny za podanie w deklaracji nieprawdziwych danych. Wynika to z obowiązującej w prawie karnym zasady odpowiedzialności za faktyczne przyczynienie się do czynu (zob. rozdział 6.1.1), a przecież może być tak, że nieprawdziwość deklaracji wynika z okoliczności, które w ogóle nie leżą w gestii osoby formalnie podpisującej deklarację, wobec czego osoba ta nie mogła nawet o tej nieprawdziwości wiedzieć. Świadczy to nie tylko o braku przyczynienia się do czynu, ale także o braku umyślności. Przykładowo, wielkość wykazana w danej

pozycji deklaracji jest rozpoznawana przez inną osobę w firmie, a księgowy nie ma kompetencji do weryfikowania tej wielkości, więc przyjmuje ją – stosownie do zasad organizacyjnych firmy – „w ciemno”. Księgowy może więc wybronić się od odpowiedzialności, np. twierdząc, że nieprawdziwość deklaracji wynikała z nierzetelności faktur, z której nie zdawał sobie sprawy, gdyż nie miał ani obowiązku, ani wręcz możliwości sprawdzania poszczególnych faktur. Reasumując, **podpisanie deklaracji stwarza niejako domniemanie odpowiedzialności osoby podpisującej, które można, na szczęście, obalić**. Nie ma zatem ślepej zasady odpowiedzialności ze względu na samo podpisanie deklaracji. Tak więc osoba, która nie podpisała nieprawdziwej deklaracji, może ponosić odpowiedzialność, czego przykład podano w kazusie K-8.

Bardzo trafnie wyraził to Sąd Najwyższy w kazusie K-11, w którym zwalczył pogląd, że tylko ten, kto podpisał deklarację, może odpowiadać na podstawie art. 56 kks. W sytuacji gdy kierownik jednostki jedynie podpisuje deklarację, w której błędnie (bo za wcześniej) uwzględniono jedną fakturę zakupu, trudno wymagać, by sprawdzał wszystkie dane zawarte w deklaracji. To przecież nie ma sensu praktycznego. W kazusie K-6, w którym uniewinniono osobę podpisującą deklarację, sąd wskazał, że w niektórych przypadkach samo podpisanie deklaracji jest czynnością wyłącznie formalną, a tak należy to oceniać, gdy osoba podpisująca deklarację w ogóle nie bierze udziału w generowaniu danych wykazywanych w deklaracji. W kazusie K-9 sąd co prawda skazał osobę podpisującą deklarację, ale wyraźnie zaznaczył, że samo podpisanie deklaracji nie determinuje odpowiedzialności, a akurat w tej sprawie podpisujący miał merytoryczny wpływ na treść deklaracji.

Skoro odpowiedzialność ponosi osoba merytorycznie odpowiedzialna, sprawcą czynu może być zarówno księgowy (zob. kazusy K-1 i K-2), jak i kierownik jednostki (zob. kazusy K-9 i K-10). Czy mogą oni obaj zostać być pociągnięci do odpowiedzialności? Teoretycznie nie ma żadnych przeszkód – prawo karne przewiduje przecież odpowiedzialność za współsprawstwo – ale dominuje praktyka oskarżania tylko jednej osoby. Z 10 kazusów dotyczących omawianego typu czynów tylko raz (zob. kasus K-3) pociągnięto do odpowiedzialności i kierownika jednostki, i księgową, co zresztą okazało się nietrafne, bo sąd skazał tylko księgową. Zjawisko „nietrafienia we właściwą osobę” zdarza się zresztą oskarżycielom częściej. W kazusie K-5 zarzucono przedsiębiorcy, słabo radzącej sobie z formalnościami i mającej zresztą ograniczoną poczytalność, sprawstwo kierownicze, czyli kierowanie czynnościami doświadczonej księgowej, która w ramach biura rachunkowego prowadziła księgowość firmy. Sąd oskarżoną uniewinnił. W kazusie K-6 oskarżono prokurenta, który ze stroną formalną działalności firmy nie miał nic wspólnego, ponieważ zajmowali się nią prezes i księgowa. Kasus K-4 ilustruje sytuację postawienia zarzutu pomocnictwa osobie, która nie podpisała deklaracji. Pomocnictwo to miało polegać na tym, że oskarżona jako kierownik administracji firmy gromadziła nierzetelne faktury zakupowe i przekazywała je biurowi rachunkowemu obsługującemu księgowość firmy w celu ich zaewidencjonowania. Sąd nie znalazł jednak wystarczających dowodów jej winy, wobec czego osoba ta została uniewinniona.

W relacji firma – biuro księgowe odpowiedzialnym może być niekiedy księgowy reprezentujący biuro (zob. kazus K-2), a niekiedy kierownik jednostki (zob. kazus K-10). Zależy to od dokładnego ustalenia relacji między firmą a biurem. Można tu pokusić się o uogólnienie, że jeśli biuro prowadzi jedynie formalne księgowanie przekazywanych przez firmę dokumentów źródłowych, to osoba z biura odpowiedzialności za omawiane przestępstwo ponosić nie powinna. Musiałaby wkraczać w sferę decyzji podejmowanych w firmie, co jest przypadkiem niewątpliwie rzadszym, ale jak najbardziej możliwym, zwłaszcza gdy księgowość firmy prowadzi doradca podatkowy²⁶⁰.

WAŻNE! Odpowiedzialność za oszustwo podatkowe może ponieść zarówno osoba, która deklarację podpisała, jak i ta, która tego nie zrobiła. Odpowiedzialnym może być zarówno księgowy, jak i kierownik jednostki. Zależy to od tego, kto faktycznie przyczynił się do nieprawdziwości deklaracji.

B. Zamiar złożenia nieprawdziwej deklaracji

Za złożenie nieprawdziwej deklaracji odpowiada się wyłącznie z winy umyślnej, a więc sprawca tego czynu musi mieć zamiar złożenia deklaracji mijającej się z rzeczywistością (zob. uwagi o umyślności w rozdziale 6.2.2). Zamiaru takiego nie ma w przypadku niezamierzonego przeoczenia zdarzenia gospodarczego, które powinno być wykazane jako podwyższające podstawę opodatkowania, ani gdy ktoś, mylnie interpretując regulacje podatkowe, uznał dane zdarzenie za obniżające podstawę opodatkowania, np. klasyfikując jakiś wydatek jako koszt uzyskania przychodu. W takich sytuacjach zachodzi co najwyżej wina nieumyślna w postaci lekkomyślności albo niedbalstwa, a przepis art. 56 kks nie przewiduje odpowiedzialności z winy nieumyślnej. Osoba, która popełniła taki czyn, nie powinna więc ponieść odpowiedzialności, a więc nie powinno się jej w ogóle stawiać zarzutu karnego. W rzeczywistości jednak jest inaczej. Finansowe organy postępowania przygotowawczego, czyli pracownicy administracji skarbowej, są przyzwyczajeni do tego, że za zaległości podatkowe odpowiada się niezależnie od kwestii winy, wobec czego bezpodstawnie przenoszą to na grunt odpowiedzialności karnej, która – w odróżnieniu od odpowiedzialności podatkowej – jest oparta na zasadzie winy²⁶¹. Co więcej, zgodnie z ogólnymi regułami procesowymi, to oskarżyciel musi udowodnić winę sprawcy. Musi więc wykazać nie tylko to, że deklaracja wykazała podatek niższy od należnego, ale także że okoliczności sprawy wskazują, iż taki był zamiar podatnika. Nie ma więc wątpliwości, że podatnik, który nie jest oszustem podatkowym, ale po prostu zrobił błąd, powinien się skutecznie obronić, gdyż sąd, do którego w końcu sprawa trafia, o zasadzie winy nie zapomina. Nie oznacza to, że wystarczy, by sprawca oświadczył, że nie miał zamiaru złożyć nieprawdziwej

²⁶⁰ Zob. wyrok SN z 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, przesądający o odpowiedzialności doradcy podatkowego na podstawie art. 56 kks.

²⁶¹ Tę nieprawidłową tendencję dostrzega też SR Gdańsk-Południe w wyroku z 5 października 2017 r., II K 227/16.

deklaracji. Okoliczności mogą bowiem wskazywać na gołosłowność tego stwierdzenia. Jakie więc okoliczności przemawiają tu na korzyść podatników? Bodaj najmocniejszy jest sporny charakter klasyfikacji zdarzenia gospodarczego. Jeśli podatnik wykaże, że np. w orzecznictwie funkcjonują dwa równorzędne, acz sprzeczne poglądy na temat uznawania danego wydatku za koszt podatkowy i postąpił zgodnie z jednym z nich, powinien się wybronić. Po drugie, jeżeli podatnik potrafi wskazać mechanizm, który doprowadził do konkretnej pomyłki w ogólnie prawidłowo funkcjonującej księgowości, też powinien sprawę wygrać. Nie da się, oczywiście, wskazać tu wszystkich możliwości obrony. Warto przyrzeć się przykładom.

W kazusie K-19 oskarżony o wykazanie nienależnej nadpłaty w CIT (art. 76 § 2 kks) bronił się tym, że zlecił ekspertyzę doradcom podatkowym i wypełnił deklarację stosownie do dokładnych wskazań zawartych w tej ekspertyzie. Sąd go uniewinnił. Co prawda, oskarżony był członkiem zarządu, ale podobna sytuacja może dotyczyć także księgowego.

Podobna sytuacja wystąpiła w kazusie K-7, w którym księgowa, opierając się na komentarzach, zasugerowała zatrudniającemu ją przedsiębiorcy – nieprawidłowe, jak się później okazało – określenie wartości początkowej środka trwałego. Sąd nie miał cienia wątpliwości, że winy umyślnej tu nie ma, wobec czego uniewinnił oskarżonego przedsiębiorcę, dodając na marginesie, że winy umyślnej nie dałoby się w tej sprawie przypisać także księgowej.

W kazusie K-10 nieprawidłowość deklaracji VAT-7 polegała na tym, że w deklaracji za sierpień księgowa uwzględniła fakturę zakupu z września tego roku, wobec czego deklaracja wykazywała zbyt wysoki podatek naliczony. Sąd Najwyższy wskazał, że w takim stanie rzeczy należy zbadać, czy nie było to wynikiem pomyłki; jeśli tak, zachodzi błąd, który – zgodnie z art. 10 § 1 kks – wyłącza umyślność czynu.

W kazusie K-4 sąd uznał, że nie można mieć pewności, czy osoba, która jedynie dostarczała nierzetelne faktury od firmy do biura rachunkowego, miała zamiar udzielania pomocy w składaniu nieprawdziwych faktur.

Teraz przykłady, w których nastąpiło skazanie. Wina umyślna sprawcy nie może budzić wątpliwości, a więc musi wynikać z okoliczności sprawy. Dobrze widać to w kazusie K-2, w którym sąd precyzyjnie wskazał okoliczności świadczące o tym, że księgowy reprezentujący biuro rachunkowe co najmniej godził się na to, iż faktury, które księgował, są nierzetelne.

Ciekawy jest pod tym względem kazus K-9. Skazano w nim kierownika jednostki, który podpisywał deklaracje, wiedząc, że sporządza je osoba nieposiadająca właściwych kwalifikacji zawodowych. W tym stanie rzeczy kierownik, zdaniem sądu, godził się na składanie nierzetelnych deklaracji.

Kazus K-1 również dotyczy deklaracji CIT-8, ale tym razem sporządzonej przez księgową, która tę deklarację podpisała, a następnie odpierała postawiony jej zarzut tym, że czynności księgowania dokonywała w domu na podstawie dostarczanych jej tam dokumentów źródłowych, których nie dekretowała ani nie księgowwała. Sąd nie przyjął tej

3. Kazusy karne

K-1 CIT-8 z zawyżeniem kosztów (art. 56 kks)

oszustwo podatkowe/7.1.1

przedawnienie/6.4.3

wyrok SR w Jeleniej Górze z 9 maja 2014 r., II K 424/12

51-letnia M.G. została oskarżona o to, że jako główna księgowa spółki zajmującej się produkcją, sprzedażą i wynajmem kontenerów złożyła deklarację CIT-8 za rok 2005, podając w niej nieprawdę przez to, że zawyżyła koszty uzyskania przychodów o kwotę łączną 152 000 zł z tytułu ujęcia w nich w szczególności:

- wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu użytkowania przez nich prywatnych samochodów w celu odbycia podróży służbowej bez jednoczesnego prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu w kwocie 2000 zł;
- wydatków ponoszonych z tytułu użytkowania samochodu osobowego bez jednoczesnego prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu w kwocie 2000 zł;
- kosztów finansowych związanych ze sprzedażą udziałów w spółce w wysokości 32 000 zł;
- wydatku na zakup piwa w ramach kosztów reprezentacji w wysokości 70 zł;
- kwoty 600 zł wynikającej z faktury zakupu skorygowanej następnie do kwoty 0 zł;
- dwukrotnie wartości wynikających z tych samych faktur w łącznej wysokości 700 zł;
- kwoty 11 000 zł, na którą brak dokumentów potwierdzających poniesienie tych wydatków;
- kwoty 65 000 zł, której nie można zweryfikować ze względu na brak dokumentacji.

W efekcie zarzucono jej popełnienie czynu z art. 56 § 2 kks.

M.G. broniła się, twierdząc, że do zakresu jej obowiązków należało wprowadzanie dokumentów do ksiąg na podstawie przekazywanych jej dokumentów źródłowych, sporządzanie deklaracji podatkowych, sporządzanie bilansu. Czynności te wykonywała we własnym domu. Dokumenty były jej dostarczane co miesiąc i praktycznie na bieżąco je zwracała. Na księgowanych dokumentach nie dokonywała dekretacji. Kwalifikacje na konta wydatków i przychodów, a także kontrolę księgowanych przez nią dokumentów przeprowadzały inne osoby, które zajmowały się sprawami finansowymi spółki, w tym H.B., która przyjeżdżała raz w miesiącu, robiła remanent kasy i przekazywała jej dokumenty. M.G. przyznała jednak, że podpisała przedmiotową deklarację.

Sąd nie dał wiary wyjaśnieniom oskarżonej, przyjmując, że stanowiły one przyjętą linię obrony. Brak było jakichkolwiek dowodów, które wskazywałyby, że oskarżona, do-

konując operacji księgowych oraz sporządzając deklaracje podatkowe, nie była samodzielna w decyzjach. Wręcz przeciwnie, świadkowie wskazywali, że nikt nie ingerował w czynności M.G.

Sąd uznał więc, że M.G. wyczerpała znamiona zarzucanego jej czynu. W sprawie zaistniała jednak inna istotna okoliczność. Otóż nastąpiło już przedawnienie zobowiązania podatkowego spółki w CIT, co wyklucza też odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe związane z tym zobowiązaniem (art. 44 § 2 kks). W efekcie sąd umorzył postępowanie, obciążając kosztami Skarb Państwa.

K-2 VAT-7 – składanie przez osobę reprezentującą biuro (art. 56 kks)

oszustwo podatkowe/7.1.1

warunkowe umorzenie postępowania/6.4.5

wyrok SO w Toruniu z 13 lutego 2015 r., IX Ka 586/14

W.J., prowadzący biuro rachunkowe, na mocy umowy prowadził księgowość spółki z o.o. Został oskarżony o to, że działając w tej roli, przez szereg miesięcy naraził Skarb Państwa na uszczuplenie w wysokości 17 000 zł (w korektach deklaracji VAT-7): przez zawyżenie kwoty podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe oraz przez zaniżenie kwoty zobowiązania w innych miesiącach), a ponadto nierzetelnie prowadził ewidencję zakupu i sprzedaży dla potrzeb VAT – a więc o czyn wyczerpujący znamiona art. 56 § 2, art. 76 § 2 oraz art. 61 § 1 kks.

Nierzetelne prowadzenie ewidencji zakupu i sprzedaży polegało na nierozliczeniu podatku należnego wynikającego z jednej faktury oraz na nieprawidłowym zadeklarowaniu obowiązku podatkowego na podstawie innych faktur.

W sprawie sporna była kwestia podstaw odpowiedzialności W.J. Obrona twierdziła, że nieprawidłowości wynikły z okoliczności leżących po stronie spółki, której przedstawiciele albo nie dostarczali dokumentów źródłowych, albo dostarczali je w stanie niepozwalającym na zaksięgowanie zdarzeń gospodarczych na ich podstawie.

Sądy obu instancji stwierdziły na podstawie opinii biegłego, że nie było tak, iż wadliwość dokumentacji podatkowej (ewidencji i korekt deklaracji VAT-7), którą obciążono oskarżonego, wynikała z tego, że został on wprowadzony w błąd przez zleceniodawcę, dla którego działał w zaufaniu i której oskarżony, działający starannie i sumiennie, nie wykrył, mimo że uczynił zadość wszystkim swoim obowiązkom, które spoczywały na nim jako na osobie rzetelnie zajmującej się księgowością. Przeciwnie, z poczynionych ustaleń jednoznacznie wynika, że nieprawidłowości w zakresie podania nieprawdy w korektach deklaracji VAT-7 oraz prowadzenia ewidencji stanowiły konsekwencję