

Anna Ćwiakala-Malys

Uniwersytet Wrocławski

e-mail: anna.cwiakala-malys@uwr.edu.pl

Iwona Piotrowska¹

Ministerstwo Finansów, Departament Analiz

e-mail: iwonapiotrowska@op.pl

**CENTRALNY REJESTR FAKTUR
I ZMIANY W PRZEPISACH KARNYCH
I KARNYCH SKARBOWYCH JAKO SPOSOBY
OGRANICZANIA ZJAWISKA „PUSTYCH FAKTUR”**

**A CENTRAL VAT INVOICE REGISTER AND CHANGES
IN PENAL AND FISCAL PENAL LAWS AS A WAY
OF LIMITING THE PHENOMENON
OF FICTITIOUS INVOICES**

DOI: 10.15611/pn.2018.513.08

JEL Classification: H26, K34

Streszczenie: Najważniejszym zadaniem służb podatkowo-skarbowych, po powstaniu w marcu 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej, jest zapobieganie wyludzeniom VAT. Jednym z elementów mechanizmu wyludzeń VAT jest wprowadzanie przez przedsiębiorców do obrotu gospodarczego fikcyjnych faktur. Dokumenty te nie odzwierciedlają faktycznych operacji gospodarczych i są wystawiane w sposób świadomy lub też nie, przez co uczestniczą w przestępczym procederze. Podjęte działania zapobiegające nieprawidłowościom w powyższym zakresie to między innymi zaostrzenie wysokości kar w Kodeksie karnym skarbowym oraz Kodeksie karnym. Narzędziem wspomagającym wykrywanie nieprawidłowości ma stać się elektroniczny Centralny Rejestr Faktur. Jest to repozytorium danych, do którego będą trafiały wystawiane faktury. Pozwoli to organom kontrolnym przeciwdziałać i wykrywać przestępstwa karuzelowe oraz wspierać je w wychwytywaniu fałszywych i nieprawidłowych faktur, a następnie skutecznie karać uczestników tego procederu.

Słowa kluczowe: szara strefa, fikcyjne faktury, wyludzenie VAT, Centralny Rejestr Faktur, Kodeks karny skarbowy, Kodeks karny.

¹ Opinie prezentowane w publikacji są wyłącznie stanowiskiem autorki jako osoby prywatnej i nie stanowią opinii Ministerstwa Finansów jako jej pracodawcy.

Summary: The most important task of tax and fiscal authorities, after introducing National Revenue Administration in March 2017, is to prevent VAT tax extortion. One of the elements of the extortion mechanism is introducing false invoices into economic turnover by entrepreneurs. These documents do not reflect real economic operations and are made out intentionally or not and are a part of criminal operations. One of undertaken actions to prevent incorrectness in this area is an increase of penalties in Fiscal Penal Code and in Penal Code. A tool that will enhance uncovering incorrectness is about to be electronic Central Invoice Register. This is a repository of data where all the invoice will be gathered. It will allow controlling organs to counteract and find carousel fraud, to identify false and incorrect invoices and finally effectively penalize participants of this operation.

Keywords: grey area, tax system, false invoices, VAT tax extortion, Central Invoice Register, Fiscal Penal Code, Penal Code.

1. Wstęp

Z dniem 1.03.2017 r. powstała Krajowa Administracja Skarbowa [Ustawa z dnia 16 listopada 2016] (KAS). Głównym celem KAS jest zapewnienie wykonywania obowiązków podatkowych i celnych oraz skuteczny pobór danin publicznych. Ponadto KAS ma wzmacniać zaufanie i poprawić relacje między administracją skarbową a podatnikami².

Na konieczność przeprowadzenia zmian, w tym konsolidacji służb administracji podatkowo-skarbowych, wskazywały m.in. Bank Światowy [World Bank 2015], Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz doświadczenia europejskich administracji skarbowych (Wielkiej Brytanii, Hiszpanii, Austrii, Australii, Słowacji i Czech). Efekty reformy przyczyniły się w tych krajach do skuteczniejszej walki z oszustwami podatkowymi, głównie w podatku VAT [*KAS ma poprawić...*].

Celem artykułu jest:

- przedstawienie przesłanek wdrożenia Centralnego Rejestru Faktur (dalej CRF), który ma bezpośrednio wspierać służby podatkowo-skarbowe w eliminowaniu podmiotów uczestniczących m.in. w karuzelach podatkowych i wyłudzających VAT, a pośrednio – korzystnie wpłynie na rzetelnych przedsiębiorców, eliminując z rynku nieuczciwą konkurencję;
- przeanalizowanie skutków karnych i karnych skarbowych będących konsekwencją wprowadzania do obrotu pustych faktur.

W artykule podjęto też próbę zdefiniowania istoty procederu pustych faktur oraz dokonano analizy wyników działań administracji podatkowo-skarbowej w zakresie ich ujawniania w okresie 2010 r. – I półrocze 2017 r.

² Patrz [Ćwiakła-Małys, Piotrowska, 2017b].

2. Puste (fikcyjne) faktury

„Pusta” faktura dokumentuje czynność, która w rzeczywistości nie została dokonana, czyli nie odnosi się do realnie wykonanej transakcji. Wystawienie i wprowadzenie pustych faktur jest przedmiotem nielegalnych praktyk podatników, których zamiarem jest obniżanie VAT (należnego).

Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT pusta faktura nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Wystawienie każdej faktury sprzedaży – także pustej – powoduje dla podatnika obowiązek zapłaty do urzędu skarbowego wynikającego z niej VAT (należnego), nawet jeśli czynność, którą dokumentuje, nie została dokonana (art. 108 ust. 1 ustawy o VAT). Pustych faktur nie wykazuje się w ewidencji prowadzonej dla celów rozliczenia VAT, a podatek z nich wynikający nie podlega rozliczeniu w deklaracji VAT-7(K). Aktualnie wystawienie fikcyjnej faktury nie ma celu wyłącznie uzyskiwania nienależnego zwrotu VAT czy zwiększania kosztów podatkowych w CIT czy PIT, lecz także zapłacenie niższego podatku. „W branży paliwowej i złomowej fikcyjne faktury wykorzystywane są do wprowadzania do obrotu towaru pochodzącego np. z nielegalnego źródła – wg A. Baran z UKS w Zielonej Górze. Ostatnio modnym procederem jest wykorzystywanie takich dokumentów w celu wprowadzenia na rynek towarów z Chin i Wietnamu. Towar jest, ale inny niż wykazany na fakturze” – wg I. Głowackiej, rzecznicz UKS w Białymstoku.

Za pustą fakturę nie uznaje się faktury z błędami, czyli takich dokumentów, które można skorygować fakturą korygującą.

3. Centralny Rejestr Faktur VAT

Na mocy ustawy z dnia 29.04.2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej (art. 2 ust. 1, Dz.U. z 2016 r. poz. 781) powołano do życia spółkę celową o nazwie Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o. W ramach realizacji projektów informatycznych zlecono jej zadania w zakresie budowy systemów teleinformatycznych, CRF oraz rozbudowę lub unowocześnienie istniejących technologii, wspierające administrację podatkową³ i inne służby w zmniejszeniu luki podatkowej.

Jednym z narzędzi informatycznych wspomagających skuteczność organów kontrolnych ma być elektroniczny CRF VAT. Uruchomienie CRF wstępnie zaplanowano na koniec 2017 r., jednak wdrożenie nastąpi dopiero w chwili, gdy wszyscy podatnicy zaczną składać pliki JPK_VAT [Business Insider Polska 2017], czyli nie wcześniej niż z początkiem 2018 r. Plik JPK_VAT (struktura logiczna nr 4) stanowi

³ Od 1.03.2017 r. administracja podatkowa, służby celne oraz kontrola skarbową połączone są w Krajową Administrację Skarbową.

elektroniczną ewidencję zakupu i sprzedaży VAT, czyli zawiera wszystkie informacje o zakupach i sprzedaży VAT [Ćwiąkała-Małys, Piotrowska 2017a, s. 87-89]. Dane z plików JPK_VAT będą zasilać główną bazę, która „przekształci” się w CRF.

Analiza materiału wskazuje, iż transformacja JPK w kierunku CRF jest potrzebna. W 2018 r. planowana jest adaptacja ogółu informacji z JPK od mikrofirm, „dopiero później ewolucyjnie trzeba będzie kierować się w kierunku CRF” [Sobczyk 2017].

Komisja Europejska zainicjowała w 2009 r. studium wykonalności sposobów usprawnienia i uproszczenia poboru VAT przy użyciu nowoczesnych technologii lub przy pomocy pośredników finansowych [KE 2010]. W opinii Komisji „organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne” [KE 2010, s. 23]. KE już w 2010 r. proponowała koncepcję stworzenia centralnego rejestru faktur, a w opublikowanej „Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT” sugerowała, aby faktury wysyłane były do centralnej bazy danych monitorującej kwestie VAT [Pietrzak 2016].

Polski CRF ma być ogólnokrajowym repozytorium danych, do którego będą trafiały wystawiane faktury, następnie archiwizowane oraz analizowane w ramach podatkowych czynności sprawdzających, celem wykrywania przestępstw karuzelowych, jak i eliminowania procederu ich fałszowania [Infor.pl 2016].

W „Zielonej księdze VAT” KE proponowane jest opracowanie specjalnego oprogramowania wspieranego na poziomie unijnym i udostępnienie go państwom członkowskim [KE 2010, s. 26]. To tworzy właściwy kierunek nie tylko dla wymiany informacji podatkowych, ale dla współpracy krajów unijnych w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej.

Należy zauważyć, że prekursorem CRF jest Portugalia (2013), która po pierwszym roku ogłosiła, iż nowy system wpłynął na ściągłość VAT i szybkość działań kontrolnych [Infor.pl 2016]. Przyjęte rozwiązania polegają na tym, iż podatnicy wystawiają faktury wyłącznie za pomocą certyfikowanego oprogramowania. W czasie rzeczywistym elektroniczna kopia faktury jest przesyłana na serwery administracji podatkowej. Każda faktura ma specjalny kod. System ten pozwala na bieżąco identyfikować nieprawidłowości, w tym monitorować tzw. znikającego podatnika [Czy *Centralny Rejestr...* 2018]. W 2015 r. CRF wprowadzono już w Czechach i na Słowacji oraz na Ukrainie. W tym ostatnim przypadku system został połączony ze specjalnymi kontami bankowymi przeznaczonymi do wpłacania VAT. Obecnie CRF wprowadziły również Turcja, Brazylia i Meksyk. Do wprowadzenia od 1.08.2017 r. centralnej bazy faktur przygotowywała się także Hiszpania. Hiszpańskie firmy, wystawiające i otrzymujące faktury (bądź ich korekty), zostały zobowiązane do zarejestrowania ich on-line na portalu organów podatkowych wraz z opisem transakcji i wskazaniem okresu płatności. W przypadku faktur zakupowych też wskazuje się

wysokość VAT podlegającego odliczeniu. Jednocześnie hiszpańscy przedsiębiorcy zostali objęci obowiązkiem prowadzenia online rejestru środków trwałych oraz transakcji wspólnotowych [Szulc, Zalewski 2018].

4. Modele Centralnego Rejestru Faktur

Analiza doświadczeń międzynarodowych pozwala wyróżnić trzy modele, na których może być oparty CRF [*Centralny Rejestr Faktur w polskim...* 2018].

Model I – wprowadzony w Hiszpanii, w którym obowiązek ewidencji faktur spoczywa zarówno na wystawcy, jak i odbiorcy faktury. Wprowadzenie danych faktury odbywa się ręcznie na platformie, na której znajduje się rejestr. System wymaga dodatkowych zabezpieczeń, tj. certyfikatu bezpieczeństwa czy podpisu elektronicznego. W obrocie gospodarczym nadal mogą funkcjonować faktury papierowe.

Model II – bardziej zaawansowany niż model I, zakłada integrację danych z faktur elektronicznych oraz raportowanych w plikach JPK. Każda zarejestrowana faktura otrzymuje indywidualny numer, który pozwoli uniknąć ryzyka, że zostanie zarejestrowana więcej niż jeden raz.

W powyższych modelach jest możliwe powiązanie CRF z programami finansowo-księgowymi. Każda faktura za pomocą programu księgowego byłaby wysyłana do centralnej bazy.

Model III – przewiduje całkowitą rezygnację z faktur papierowych. Niestety wariant ten wymaga stworzenia specjalistycznego oprogramowania komputerowego przez MF. Będzie jedynym systemem umożliwiającym generowanie e-faktury.

Ideą krajowej elektronicznej bazy faktur jest to, aby każdy podmiot fakt wystawienia faktury „odnotował” w CRF. Krajowe rozwiązanie jest zbliżone do modelu II. Przesyłanie dokumentów do CRF może się odbywać poprzez:

- system finansowo-księgowy użytkowany przez podatnika (aplikacja MF);
- dedykowaną platformę; tu system winien umożliwić wystawienie faktury, nadać jej indywidualny numer fiskalny (UNF) i przesłać dokument do odbiorcy i CRF.

Bieżące monitorowanie informacji o transakcjach z wystawionych faktur umożliwia „wyłapywanie” faktur, które zostały wystawione, lecz nie zostały opłacone. Baza na poziomie centralnym umożliwi identyfikowanie nieuczciwych podatników. [Business Insider Polska 2017; Sobczyk 2017].

Zgodnie z dyrektywą 2014/55/UE do 27.11.2018 r. Polska ma obowiązek zbudować platformę do przyjmowania e-faktur w zamówieniach publicznych. W przypadku powiązania platformy do przyjmowania e-faktur z CRF i Repozytorium JPK w Polsce jest szansa, aby powstał system do poboru i analizy danych w transakcjach dokonywanych przez podatników – w tym z podmiotami publicznymi [*Czy Centralny Rejestr...* 2018].

Wydaje się, że wdrożenie CRF przyniesie korzyści w postaci „wyłowienia” fikcyjnych faktur VAT. W 2016 r. kontrola skarbową ujawniła ich ponad 421 tys. o wartości ok. 103,85 mld zł, a w I półroczu 2017 r. – 98,4 tys. o wartości 20 645,6 mln zł [Ćwiąkała-Małys, Piotrowska 2017a, s. 91; NIK 2017].

Tabela 1. Wyniki organów kontroli skarbowej w okresie: 2010 r. – I półroczu 2017 r. w zakresie wykrywalności fikcyjnych faktur

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	I pół. 2017
Liczba ujawnionych fikcyjnych faktur (w tys.)	84,2	119,9	153,7	154,6	207,0	360,0	421,3	98,4
Kwota wynikająca z ujawnionych faktur (brutto) (w mld zł)	3,71	5,82	15,49	19,71	33,69	81,80	103,85	20,65

Źródło: opracowanie własne m.in. na podstawie danych MF, Departamentu Kontroli Skarbowej oraz [Jędrzejewska 2017].

Analizując zadania KAS, należy stwierdzić, że głównym jej zadaniem staje się zabezpieczenie interesów budżetu państwa w zakresie wymiaru, poboru i kontroli danin publicznych oraz zapewnienia bezpieczeństwa finansowego poprzez zwalczanie szarej i czarnej strefy, prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu (art. 1 ust. 2 ustawy o KAS) [więcej na ten temat: Cwiąkała-Małys, Piotrowska 2017b; Stanowisko Rządu.... 2017].

W Raporcie Global Compact [Global Compact Network Poland 2017, s. 32-34] przedstawiciele MF wskazali na pozytywny aspekt funkcjonowania KAS w zakresie przeciwdziałania szarej i czarnej strefie. Z analizy danych MF wynika, że w I półroczu 2015 r. dodatkowe wpływy budżetowe wyniosły ponad 417 mln zł. W I półroczu 2017 r. dodatkowe wpływy budżetowe kształtowały się na poziomie ponad 1020 mln zł, czyli nastąpił wzrost wpływów do budżetu o ponad 600 mln zł. W tym samym okresie liczba kontroli skarbowych przeprowadzonych wobec mikrofirm spadła z 23 439 do 10 699, czyli o 54% [Cwiąkała-Małys, Piotrowska 2017b, s. 13].

5. Prawne rozwiązania systemowe

W związku z rosnącą skalą fikcyjnych faktur oraz wartości kwot nadużyć z tytułu prób wyłudzenia VAT, MF i MS podjęły działania zmierzające do zaostrzenia kar [Musiał, Sobczyk 2018]. W celu walki z wyłudzeniami VAT przeforsowano zmiany w przepisach, których celem jest podwyższenie wymiaru kar za wystawianie i posługiwanie się pustymi i fałszywymi fakturami. Zaostrzenie kar ma uderzyć w podmioty uczestniczące m.in. w karuzelach wyłudzających VAT. Od 1.03.2017 r. fałszowanie lub wystawianie fikcyjnych faktur zagrożone jest karami pozbawienia wolności, a nowe kategorie przestępstw mają odstraszyć oszustów od wyłudzenia VAT.

Odpowiedzialność karna grozi zatem osobom umyślnie podrabiającym, przerabiającym, wystawiającym fikcyjne faktury, ale też posługującym się takimi dokumentami. Należy podkreślić, iż karze podlegają wyłącznie sprawcy, którym zostanie udowodnione umyślne działanie w procederze posługiwania się fikcyjnymi fakturami, a nie omyłkowe wystawienie błędnej faktury. Oznacza to, że sprawca musi mieć

świadomość popełnienia wskazanych czynów zabronionych. Podmiot, który omyłkowo wystawi błędną fakturę (np. poda nieprawdziwe dane mające wpływ na wymiar podatku) lub nieumyślnie posłuży się fakturą nieodzwierciedlającą faktycznych zdarzeń gospodarczych, nie ponosi odpowiedzialności karnej. Ponadto sam zamiar popełnienia przestępstwa będzie musiał być udowodniony przez organy procesowe, a zatem nie wolno przyjąć domniemania jego istnienia.

W toku postępowania karnego dokonywana jest ocena zamiaru popełnienia czynu zabronionego m.in. na podstawie zebranych dowodów w sprawie (zeznania świadków, dokumenty, korespondencja itp.). Natomiast fiskus jest zmuszony do kierowania się orzecznictwem w sprawach karnych dotyczących winy umyślnej, a nie oceny sprawy przez pryzmat jedynie przepisów prawa podatkowego.

Ważnym dla oceny wydaje się ustalenie, czy sprawca uczynił sobie z tego procederu stałe źródło dochodu albo dokonał fałszerstwa, w którym kwota należności ogółem uwidoczniła na fakturze (fakturach) przekroczyła 5 mln zł. Za czyn ten grozi kara pozbawienia wolności od 3 do 15 lat. W przypadku gdy kwota należności na fikcyjnej fakturze (fakturach) przekroczy 10 mln zł, czyn taki jest aktualnie zagrożony karą więzienia nawet 25 lat.

Na karalność nie ma wpływu wielkość kwoty niezapłaconego lub wyludzonego VAT. Sprawa, w której faktura opiewa nawet na wielomilionową kwotę, ale skutkuje niewielkim uszczupleniem podatku, jest traktowana jako czyn mniejszej wagi, czyli zagrożony odpowiednio mniejszymi sankcjami (maksymalnie karą więzienia do lat 5).

Wystawienie faktury nieodzwierciedlającej rzeczywistych zdarzeń gospodarczych może być uznane zarówno za przestępstwo powszechne (Kodeks karny, dalej: k.k.), jak i skarbowe (Kodeks karny skarbowy, dalej: k.k.s.).

5.1. Odpowiedzialność karna za przestępstwa związane z fakturami od 1.03.2017 r.

Zmiany w Kodeksie karnym zostały wprowadzone ustawą z dnia 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 244) i zawarte w nowych art. 270a, 271a oraz 277a k.k.

Dokonane zmiany w Kodeksie karnym wprowadziły surowe kary zarówno dla podmiotów wystawiających puste i fałszywe faktury, jak i tych, którzy je wykorzystują.

Od 1.03.2017 r. podrobienie lub przerobienie faktury oraz użycie takiego dokumentu jako prawdziwego zagrożone jest karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat (art. 270a § 1 i art. 271a § 1 k.k.) – dotyczy to przypadków, gdy prowadzone działania mogą mieć wpływ na obniżenie wysokości podatku lub jego zwrotu. Jeżeli sprawca uczyni z takiego procederu stałe źródło dochodu lub kwota należności na fakturze (fakturach) ogółem przekroczy 5 mln zł, wymiar kary wzrasta – za takie przestępstwo grozi od 3 do 15 lat więzienia (art. 270a § 2 k.k.). Jeżeli kwota na fakturze (fakturach) przekroczy 10 mln zł, osoba dopuszczająca się fałszerstwa może zostać pozbawiona wolności na okres od 5 do maksymalnie 25 lat [*Puste i fałszywe...* 2018].

Podobnie wysokie kary przewidziano dla osób, które wystawiają lub używają faktur poświadczających nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla ustalenia wysokości podatku lub jego zwrotu. Jeśli należność zawarta na fakturze (fakturach) ogółem przekroczy 200 000 zł, kara przewiduje pozbawienie wolności od 6 miesięcy do 8 lat (art. 271a § 1 k.k.). Jeśli kwota ta przekroczy 5 mln zł – od 3 do 15 lat. Za fałszerstwa na kwotę większą niż 10 mln sprawcy grozi nawet 25 lat więzienia (art. 277a § 1 k.k.). W przypadku skazania za przestępstwa związane z pustymi fakturami sąd, oprócz kary pozbawienia wolności, może wymierzyć grzywnę w wysokości do 6 mln zł (czyli do 3000 stawek dziennych) – art. 277b k.k. w związku z art. 270a § 1 lub 2, art. 271a § 1 lub 2 albo art. 277a § 1 [*Puste i fałszywe...* 2018]. Nadal istnieje odpowiedzialność sprawcy za wprowadzenie w błąd innego podmiotu, o której mowa w art. 286 § 1 k.k., oraz za tzw. przestępstwa prania brudnych pieniędzy (art. 299 § 1 k.k.), za które przewidziana jest kara pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

5.2. Odpowiedzialność karna skarbową od 1.03.2017 r.

Za wystawienie albo posługiwanie się nierzetelną fakturą grozi odpowiedzialność karna skarbową wynikająca z ustawy z dnia 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.). Czyny kwalifikowane za przestępstwa skarbowe mogą występować jako typ:

- podstawowy – wystawienie, posługiwanie się nierzetelną fakturą, gdy podatek z niej wynikający (albo suma podatku z faktur) przekracza wartość 200-krotności minimalnego wynagrodzenia (w 2017 r.: $200 \times 2000 \text{ zł} = 400\,000 \text{ zł}$; w 2018 r.: $200 \times 2100 \text{ zł} = 420\,000 \text{ zł}$);
- uprzywilejowany – podatek z nierzetelnej faktury albo (suma kwot podatku z faktur) nie przekracza małej wartości.

Warunkiem koniecznym pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej w analizowanym problemie jest wina umyślna sprawcy. Sprawca musi mieć zamiar dokonania czynu zabronionego, tj. chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, godzi się na to.

Wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez Kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu (wartość graniczna) nie przekracza 5-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (MW) w czasie jego popełnienia, czyli w 2017 r.: 10 000 zł; w 2018 r.: 10 500 zł. Natomiast za przestępstwo skarbowe sąd może określić karę grzywny jako liczbę stawek oraz wysokość jednej stawki dziennej. Jeżeli Kodeks karny skarbowy nie stanowi inaczej, najniższa liczba stawek wynosi 10, a najwyższa 720, tj. w 2017 r.: 666,60 zł – 19 198 080 zł; w 2018 r.: 700 zł – 20 160 000 zł. Ustalając stawkę dzienną, sąd będzie brał pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Stawka dzienna nie może być jednak

niższa od 1/30 części minimalnego wynagrodzenia (MW) ani też przekraczać 400-krotności 1/30 części MW, czyli w 2017 r.: 66,66 zł – 26 664 zł; w 2018 r.: 70 zł – 28 000 zł [Infor.pl 2017; Czauderna 2017; Żujewska 2017].

6. Zakończenie

Po przeanalizowaniu kierunków działań podejmowanych przez KAS mających na celu ograniczanie nadużyć związanych z wprowadzaniem fikcyjnych faktur należy stwierdzić, że istotne jest wprowadzenie CRF. Skuteczność działań w zakresie ujawniania fikcyjnych faktur przez organy skarbowe jest duża, lecz skala nieprawidłowości może być znacznie wyższa. Systemowe rozwiązanie elektronicznego monitorowania wystawianych faktur będzie ważnym narzędziem w walce o skuteczniejszą identyfikację uczestników nielegalnego procederu. CRF, po plikach JPK_VAT, będzie kolejnym ważnym krokiem na drodze do uszczelnienia krajowego systemu podatkowego. Pozwoli szybko wychwytywać puste i nieprawidłowe faktury, które stanowią znaczący element procederu wyłudzeń VAT.

CRF wpłynie również na upowszechnienie e-faktur i stosowanie elektronicznych systemów ewidencji i księgowości podatkowej oraz na odejście od stosowanych dokumentów papierowych. Dane z rejestru zasila w przyszłości bazę informacyjną dostępną dla przedsiębiorców, za pośrednictwem której będą mogli otrzymać informację dotyczącą faktur zaraportowanych w plikach JPK. Pozwoli to sprawdzić, czy w rejestrze podatnika istnieją faktury VAT, których nie ma w CRF, gdyż nie zostały zgłoszone przez podmioty, które je wystawiły. Obecnie informacja o rozbieżnościach w plikach JPK kontrahentów trafia wyłącznie do MF i wówczas uruchamiane są procedury kontrolne. Gdyby podatnik mógł wcześniej otrzymać zwrotną informację o takich nieprawidłowościach, mógłby uniknąć odpowiedzialności za niezapłacony przez kontrahenta VAT. Prawdopodobnie będzie to możliwe, ale nie wcześniej niż w 2019 r. [Sage 2017].

Rozwiązanie systemowe w postaci zaostżenia kar dla podmiotów wystawiających puste i fałszywe faktury, jak i tych, którzy się takimi dokumentami posługują, pozwolą skutecznie eliminować oszustów podatkowych z rynku. Ponadto przyczynią się do zmniejszenia wyłudzeń w VAT i tym samym w pewnym zakresie zmniejszenia luki podatkowej w budżecie.

Literatura

Business Insider Polska, 2017, *Skarbowka prześwietli wszystkie faktury*, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/prawo-i-podatki/centralny-rejestr-faktur-powstanie-w-2018-r/q6c9bv6> (dostęp: 18.11.2017).

Centralny Rejestr Faktur w polskim wydaniu. Jaki system stworzy spółka Aplikacje Krytyczne?, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/topics/taxCube/centralny-rejestr-faktur.html> (dostęp: 19.02.2018).

- Czauderna I., *Sprawdź, o ile wzrosną kary za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w 2018 r.*, <https://www.portalfk.pl/ordynacja-i-kks/sprawdz-o-ile-wzrosna-kary-za-przestepstwa-i-wykroczenia-skarbowe-w-2018-r.-15545.html> (dostęp: 11.01.2018).
- Czy Centralny Rejestr Faktur upowszechni e-faktury, [www.rp.pl, http://www.rp.pl/VAT/304129987-Czy-Centralny-Rejestr-Faktur-upowszechni-e-faktury.html](http://www.rp.pl/VAT/304129987-Czy-Centralny-Rejestr-Faktur-upowszechni-e-faktury.html) (dostęp: 19.02.2018).
- Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., 2017a, *Jednolity Plik Kontrolny i Centralny Rejestr Faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, [w:] *Inwestor, przedsiębiorca, państwo. Współtwórcy gospodarki innowacyjnej*, red. Pastusiak R. i Trippner P., Przedsiębiorczość i Zarządzanie, t. XVIII, z. 7, cz. II, Warszawa.
- Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., 2017b, *Konsolidacja struktur polskiej administracji podatkowej i celno-skarbowej jako element procesu poprawy efektywności walki z szarą strefą w Polsce – wstępny zarys problemu*, „Finanse i Rachunkowość 3”, Wyd. Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław (w druku).
- Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., 2017c, *Obniżenie limitu płatności gotówkowych jako element efektywnego ograniczania szarej strefy w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 480.
- Global Compact Network Poland, 2017, *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, http://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2017/12/SzS2017_web.pdf (dostęp: 12.12.2017).
- Infor.pl, 2016, *Centralny Rejestr Faktur w 2017 r., czyli upowszechnienie e-faktur*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/faktura/748903,Centralny-Rejestr-Faktur-w-2017-r-czyli-upowszechnienie-efaktur.html> (dostęp: 22.04.2017).
- Infor.pl, 2017, *Grzywny za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w 2018 roku*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/urzed-skarbowy/kontrola-skarbowa/769651,Grzywny-za-przestepstwa-i-wykroczenia-skarbowe-w-2018-roku.html> (dostęp: 11.01.2018).
- Jędrzejewska M., 2017, *Prawie pół miliona fikcyjnych faktur. Tak okrada się państwo*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1013625,fikeyjne-faktury-vat-pieniadze.html> (dostęp: 17.11.2017).
- KE, *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0695/_com_com\(2010\)0695_pl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695/_com_com(2010)0695_pl.pdf) (dostęp: 25.02.2017).
- Krajowa Administracja Skarbowa, <http://www.dabrowatar.pl/krajowa-administracja-skarbowa-kas/> (dostęp: 03.06.2017).
- Księgowi Przyszłości, *Centralny Rejestr Faktur*, <http://www.ksiegowiprzyszlosci.pl/artykuly/2017/1/10/Centralny%20Rejestr%20Faktur> (dostęp: 22.04.2017).
- MF, *Raport podsumowujący wyniki działań kontroli skarbowej za 2012 r.*, <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+kontroli+skarbowej+za+2012+rok> (dostęp: 4.02.2017).
- MF, *Sprawozdanie roczne kontrola skarbowa w 2014 r.*, <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+kontroli+skarbowej+za+2014+rok.pdf> (dostęp: 4.02.2017).
- MF, *Sprawozdanie roczne kontrola skarbowa w 2015 r.*, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+roczne+z+dzia%C5%82a%C5%84+kontroli+skarbowej+za+2015r.pdf> (dostęp: 17.11.2017).
- MF, *Sprawozdanie roczne kontrola skarbowa w 2016 r.*, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+za+2016+rok.pdf> (dostęp: 17.11.2017).
- Musiał M., Sobczyk S., *Jasiński: mam robić za policjanta. Fiskus bez luk*, kurier.pap.pl, <http://kurier.pap.pl/depesza/163134/Jasinski-mam-robic-za-policjanta--Szczelny-system-MF> (dostęp: 22.02.2018).
- NIK, 2017, *Wystąpienie pokontrolne*, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=1e-e8f8ae-969f-4947-a1c9-bebee7b30c70&groupId=764034 (dostęp: 24.01.2018).
- Pietrzak L., *Niebezpieczny rejestr*, „Gazeta Finansowa” (2016), <http://gf24.pl/wydarzenia/kraj/item/196-niebezpieczny-rejestr> (dostęp: 21.04.2017).

- Puste i fałszywe faktury – kary nawet do 25 lat więzienia*, <https://buchcom.pl/aktualnosci/1025-puste-i-falszywe-faktury-kary-nawet-do-25-lat-wiezienia.html> (dostęp: 24.02.2018).
- Sage, *Wszystkie faktury trafią do jednej bazy fiskusa*, <http://www.sage.com.pl/strefa-dla-biznesu/zarzadzanie/centralny-rejestr-faktur> (dostęp: 19.02.2018).
- Sobczyk S., 2017, *Skiba: Centralny Rejestr Faktur powinien gładko zastąpić JPK, ale nie od stycznia 2019*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Skiba-Centralny-Rejestr-Faktur-powinien-gladko-zastapic-JPK-ale-nie-od-stycznia-2019-4016577.html> (dostęp: 18.11.2017).
- Stankiewicz T., Pasikowski P., 2017, *Centralny Rejestr Faktur: Czego mogą się spodziewać podatnicy*, „Gazeta Prawna”, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1031549,centralny-rejestr-faktur-czego-moga-sie-spodziewac-podatnicy.html> (dostęp: 01.05.2017).
- Stanowisko Rządu wobec poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 826), <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?documentId=D8616983222C4FD2C125802-F0048F73F> (dostęp: 10.06.2017).
- Szulc M., Zalewski Ł., *Hiszpanie uruchamiają e-rejestr faktur; Włosi rozszerzają split payment*, podatki.gazetaprawna.pl, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1021321,hiszpania-rejestr-e-faktur-wlochy-split-payment.html> (dostęp: 19.02.2018).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947) i przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2016 r. poz. 1948).
- Ustawa z dnia 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.).
- World Bank Group, *Report Doing Business 2015, Going Beyond Efficiency*, <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf> (dostęp: 23.02.2018).
- Żujewska M., *Co grozi za (nie)umyślne błędy w fakturach?*, „Gazeta Podatkowa”, nr 18 (1372) z dnia 2.03.2017, <http://biznes.onet.pl/podatki/wiadomosci/co-grozi-za-nie-umyslne-bledy-w-fakturach/c2vlmv> (dostęp: 11.01.2018).