

**Czy przy korekcie**  
**JPK\_VAT**  
**należy złożyć czynny żal?**



*Od 1 października 2020 r. weszły w życie zmiany, mające na celu uproszczenie obowiązków sprawozdawczych w tym podatku, poprzez połączenie składanych dotychczas odrębnie informacji o prowadzonej ewidencji w formie JPK\_VAT oraz deklaracji VAT-7M/VAT-7K.*

**MIKOŁAJ KONDEJ, BEATA GRODOWSKA**

Zgodnie z nowymi rozwiązaniami dotychczasowe deklaracje VAT-7 i VAT-7K i informacja o ewidencji są zastępowane przez przesyłany łącznie jeden dokument elektroniczny JPK\_VAT, w formie JPK\_V7M lub JPK\_V7K.

Po zmianach przepisów JPK\_VAT z deklaracją to dokument elektroniczny, który składa się z dwóch części:

- deklaracji VAT, jak i
- ewidencji VAT (zestawu informacji o zakupach i sprzedaży za dany okres).

Korekty nowego JPK\_VAT mogą dotyczyć bądź jednej ze wskazanych części, bądź obu naraz.

## JPK VAT a KKS

Złożenie nieprawidłowego JPK\_VAT może mieścić się w zakresie znamion szeregu czynów zabronionych z kodeksu karnego skarbowego, w tym m.in.:

- art. 56 kks - przewidującego odpowiedzialność karną skarbową podatnika, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie,
- art. 61 kks – przewidującego odpowiedzialność karną skarbową podatnika prowadzącego nierzetelnie księgi (ewidencja składana w ramach JPK\_VAT jest na gruncie KKS uznawana za księgę podatkową),

— art. 61a kks – przewidującego odpowiedzialność karną skarbową podatnika przesyłającego nierzetelne księgi.

Nierzetelnym prowadzeniem jest zarówno prowadzenie polegające na ujmowaniu w księgach zdarzeń niemających miejsca w rzeczywistości, jak i nieujmowanie pewnych zdarzeń, które faktycznie miały miejsce.

Należy zwrócić uwagę, że zarówno art. 61 kks, jak i art. 61a kks konstytuują czyny zabronione kwalifikowane jako przestępstwa skarbowe. Ewentualne skazanie za takie czyny może więc dotkliwie konsekwencje, rzutując m.in. na status karalności sprawcy. Jedynie w wypadkach mniejszej wagi<sup>1</sup>, których definicja w KKS jest stosunkowo nieprecyzyjna, na sprawcę nakłada się grzywnę, jak za wykroczenie skarbowe.

Z odpowiedzialnością karną skarbową może wiązać się również sytuacja, w której podatnik mimo posiadania informacji stanowiących podstawę do skorygowania JPK\_VAT, nie przeprowadzi takiej korekty w ustawowym terminie. Zgodnie bowiem z art. 109 ust. 3e ustawy o VAT podatnik w terminie 14 dni od dnia (1) stwierdzenia przez podatnika, że przesłana ewidencja zawiera błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, lub (2) zmiany danych zawartych w przesłanej ewidencji – podatnik jest obowiązany przesłać korektę ewidencji na zasadach określonych w art. 99 ust. 11 ustawy o VAT. Brak terminowego złożenia takiej korekty stanowi, na gruncie art. 61 § 3 kks, wykroczenie skarbowe.

## Warunki odpowiedzialności karnej skarbowej

Co do zasady, formalnym warunkiem pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest przypisanie konkretnej osobie winy umyślnej. O winie umyślnej mówi się wtedy, gdy sprawca ma zamiar dokonania czynu zabronionego, tj. chce go popełnić albo przewiduje możliwość jego popełnienia i godzi się na to. W przypadkach, w których konieczność korekty JPK\_VAT nie jest spowodowana działaniem umyślnym, a złożenie korekty następuje w ustawowym terminie, nie ma więc podstaw do pociągnięcia kogokolwiek do odpowiedzialności karnej-skarbowej.

Praktyka pokazuje jednak, że polskie organy podatkowe bardzo często nie badają kwestii zawinienia<sup>2</sup>. Może to skutkować próbami wymierzenia odpowiedzialności karnej-skarbowej podmiotom, które czynu zabronionego dopuściły się nieumyślnie. Dodatkowo na gruncie prawa karnego skarbowego występują trudności w odróżnieniu zamiaru ewentualnego, występującego gdy sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i godzi się na to, od nieumyślności świadomej, definiowanej jako sytuacja, w której sprawca, nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał. Doświadczenie pokazuje więc, że złożenie czynnego żalu może, przy jego właściwym sformułowaniu, po-

zostawać działaniem ostrożnościowym, minimalizującym ryzyko sporów z władzami fiskalnymi.

## Wyłączenie odpowiedzialności na podstawie art. 16a KKS

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że pełnej ochrony przed odpowiedzialnością karną skarbową w przypadku korekty JPK\_VAT nie wydaje się gwarantować art. 16a kks. Przepis ten wyłącza odpowiedzialność karną skarbową sprawcy w przypadku złożenia przez niego deklaracji podatkowej i uiszczenia w całości należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie. Niemniej zakres jego stosowania jest ograniczony.

Po pierwsze, z literalnego brzmienia art. 16a kks wynika, że zwolnienie z odpowiedzialności na podstawie art. 16a kks dotyczy wyłącznie osoby składającej korektę deklaracji. Regulacja ta nie zagwarantuje więc bezpieczeństwa osobom, którym obok osoby składającej deklarację mogłaby być przypisana wina za popełnienie czynu zabronionego

Po drugie, zgodnie z dotychczas prezentowanym przez orzecznictwo i część doktryny podejściem, wyłączenie odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie art. 16a kks dotyczy tylko tych czynów zabronionych, które wiążą się ze złożeniem deklaracji podatkowej<sup>3</sup>. Choć prezentowane są również stanowiska przeciwne<sup>4</sup>, istnieje więc ryzyko, że złożenie korekty JPK\_VAT nie będzie chroniło podatnika przed odpowiedzialnością karną skarbową m.in. związaną z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg czy przedłożeniem organowi nierzetelnej ewidencji VAT.

Powyższe stanowisko potwierdza odpowiedź Ministerstwa Finansów na pytania Dziennika Gazety

Prawnej<sup>5</sup>, w której wskazano, że złożenie prawnie skutecznej korekty JPK\_VAT nie wyłącza odpowiedzialności za ewentualne czyny zabronione niezwiązane z częścią deklaracyjną JPK\_VAT. W efekcie Ministerstwo Finansów w odpowiedzi udzielonej dla Dziennika Gazety Prawnej stanęło na stanowisku, że dla wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej dotyczącej nieprawidłowości w części ewidencyjnej JPK\_VAT konieczne jest złożenie przez podatnika tzw. czynnego żalu.

## Wyłączenie odpowiedzialności karnej na podstawie czynnego żalu

Czynny żal to zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego kierowane do organów ścigania, zawierające istotne okoliczności tego czynu, w szczególności wskazujące na osoby współdziałające w jego popełnieniu. Zawiadomienie takie wyłącza odpowiedzialność karną skarbową tylko wtedy, gdy zostaną spełnione warunki formalne, m.in. w wyznaczonym terminie zostanie uiszczona należność publicznoprawna uszczuplona popełnieniem określonego czynu zabronionego. Zawiadomienie takie jest nieskuteczne, jeśli zostanie złożone (a) w czasie, kiedy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; lub (b) po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony. Z dobrodziejstw czynnego żalu nie mogą skorzystać też sprawy wymienieni w art. 16 § 6 kks<sup>6</sup>.

## Czy składać czynny żal, czy też nie?

Złożenie czynnego żalu, po weryfikacji czy będzie on prawnie skuteczny, wydaje się zasadne we wszystkich tych sprawach, w przypadku których możliwe jest przypisanie winy umyślnej, tzn. w szczególności gdy:

- osoby przygotowujące pierwotną deklarację posiadały wiedzę, iż jest ona nierzetelna (np. świadomie nie uwzględniły one w niej części posiadanych dokumentów),
- doszło do umyślnego przekroczenia 14-dniowego terminu na korektę od daty powzięcia wiadomości o zaistnieniu podstaw do jej przygotowania.

Obecnie brak jest praktyki, jak organy podatkowe będą podchodzić do korekty JPK\_VAT, której nie będzie towarzyszył czynny żal. Nie można wykluczyć, iż będą one aktywnie weryfikowały, czy w takich przypadkach istnieją podstawy do nałożenia na podatników odpowiedzialności karnej skarbowej.

Z jednej strony zapobiegawcze złożenie czynnego żalu może minimalizować ryzyko sporu, również tam gdzie nie występuje wina umyślna. Z drugiej strony nieumiejętnie sformułowany czynny żal może być postrzegany jako przyznanie się podatnika do tego, iż umyślnie popełnił czyn zabroniony. Tymczasem nigdy nie wiadomo, czy na moment złożenia takiego dokumentu organy podatkowe nie posiadają już udokumentowanej wiadomości o zaistniałych nieprawidłowościach (np. na podstawie danych zebranych od innych podatników), a co za tym idzie, czy złożone zawiadomienie będzie skuteczne. Ponadto regularne składanie przez podatnika czynnego żalu, zawierającego przyznanie się do czynu zabronionego, może przyciągać uwagę organów skarbowych.

Kompromisowym podejściem dla podmiotów chcących zminima-


lizować ryzyko w przypadkach, gdy umyślność może być dyskusyjna, jest składanie przed korektą pliku, przez wszystkie osoby, którym potencjalnie można by przypisać sprawstwo, pisma dogłębnie wyjaśniającego przyczyny i okoliczności korekty. Wydaje się, że pismo takie nie musi koniecznie zawierać przyznania się do umyślnego popełnienia czynu zabronionego, by mogło zostać zakwalifikowane jako czynny żal. Z art. 16 par. 1 kks wynika bowiem, że wystarczające będzie wskazanie w nim "istotnych okoliczności czynu", który przez organy potencjalnie mógłby zostać uznany za konstytuujący czyn zabroniony. Dla skuteczności czynnego żalu nie wydaje się więc konieczne przyznanie się przez sprawców do popełnienia wykroczenia czy przestępstwa. Wystarczy że przedstawią oni fakty, nie muszą zaś dokonywać ich kwalifikacji prawnej. Złożenie wyjaśnienia przyczyn korekty, bez przyznania się do winy, wydaje się dawać podatnikowi z jednej strony możliwość odwoływania się do ochrony wynikającej z art. 16 par. 1 kks, z drugiej zaś dowodzenia w razie uznania przez organy czynnego żalu za bezskuteczny, iż czyn został popełniony nieumyślnie.

### Uwagi *de lege ferenda*

Wydaje się, że wielu przedsiębiorców może nie będzie mieć świadomości, że JPK\_VAT na gruncie prawnym składa się z dwóch części – deklaracyjnej i ewidencyjnej. W efekcie składając korektę JPK\_VAT, mogą pozostawać oni w błędnym przekonaniu, iż przed odpowiedzialnością karną skarbową chroni ich art. 16a kks. Obecna redakcja przepisów wydaje się stanowić więc swoistą pułapkę dla mniej doświadczonych podatników.

Generuje ona przy tym bardzo istotne obciążenia biurokratyczne zarówno dla podatników, jak i dla administracji skarbowej. Ponieważ w wielu przypadkach to, czy podatnikowi można przypisać winę za błędy w ewidencji JPK\_VAT, może pozostawać niejasne (potencjalnie sporne), podatnicy będą skłonni do składania przy każdej korekcie, z ostrożności, czynnego żalu. Jeżeli taka praktyka utrwali się, będzie to oznaczało obieg dużej ilości pism między administracją skarbową a przedsiębiorcami oraz obciążenia związane z koniecznością ich procedowania.

W związku z tym zasadne wydaje się postulowanie uzupełnienia art. 16a Ustawy KKS ustęp drugi przewidującego, że w przypadku zło-

żenia wraz z deklaracją prawnie skutecznej korekty ewidencji, podatnik jest zwolniony z odpowiedzialności karnej, pod warunkiem uregulowania zaległości podatkowej. Wprowadzenie takiej normy rozciągałoby dotychczas obowiązującą zasadę dotyczącą wyłączenia odpowiedzialności karnej w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji również na część ewidencyjną JPK\_VAT. 

**MIKOŁAJ KONDEJ,**  
DORADCA PODATKOWY

**BEATA GRODOWSKA,**  
DORADCA PODATKOWY

*W odpowiedzi na interwencje doradców podatkowych oraz przesłanie niniejszego tekstu do Ministerstwa Finansów zapowiedziało ono nowelizację przepisów [Przypis: Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 19 kwietnia 2021 r. SP9.8022.4.2021 (niepublikowana)]. Zgodnie z udzielonymi informacjami został przygotowany projekt zmiany art. 16a ustawy o kks. Jego intencją jest to, aby instytucja czynnego żalu miała zastosowanie również w sytuacji złożenia korekty JPK\_V7 dotyczącej wyłącznie części ewidencyjnej lub korekty obu części JPK\_V7 – deklaracyjnej i ewidencyjnej.*

**1\_**Przypadek mniejszej wagi to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności - zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe - zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu z § 6 (obecnie: 14 000 zł), a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zastępujących na uwzględnienie.

**2\_**Tak m.in. L.Wilk, Komentarz do art. 4 KKS [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, L. Wilk, J. Zagrodnik, Legalis/el.

**3\_**I. Zgoliński [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, red. I. Zgoliński, Lex/el., Komentarz do art. 16a KKS; Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2012 r. I KZP 3/12.

**4\_**G. Łabuda [w:] Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex/El., Komentarz do art. 16a KKS.

**5\_**<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1493268.nowy-jpk-2020-korekta-kks-czynny-zal.html>.

**6\_**Zgodnie z art. 16 § 6 kks przepisu § 1 nie stosuje się wobec sprawcy, który: (1) kiero-

wał wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego, (2) wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecił jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego, (3) zorganizował grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego albo taką grupą lub związkiem kierował, chyba że zawiadomienia, o którym mowa w § 1, dokonał ze wszystkimi członkami grupy lub związku, (4) nakłaniał inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony.