

## Odpowiedzialność karna skarbowa doradców podatkowych za przestępstwa i wykroczenia karne skarbowe

Doradca podatkowy wykonując czynności objęte ustawą o doradztwie podatkowym może działać w ramach udzielonego mu przez podatnika czy płatnika pełnomocnictwa. Odpowiedzialność profesjonalnych pełnomocników, doradzających podatnikowi popełnienie przestępstwa skarbowego i wskazujących sposób jego popełnienia będzie możliwa, jeżeli fakt udzielenia rad lub informacji w tym zakresie będzie w sposób niewątpliwy udowodniony.

### 1. Wprowadzenie

Czynności, które doradca podatkowy może wykonywać na rzecz i w imieniu bądź na zlecenie podatnika i płatnika, określa ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 86 z późn. zm.) – u.d.p. – w art. 2. Podatnika i płatnika z doradcą podatkowym wiąże stosunek umowy, który określa zakres zastępstwa i pomocy udzielanej przez doradcę podatkowego na rzecz podatnika i płatnika.

Osoba fizyczna, także osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mogą ponadto działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga ich osobistego działania. Pełnomocnictwo może być ograniczone do działania w konkretnej sprawie albo też do dokonania tylko określonych czynności (pełnomocnictwo szczególne) lub obejmować czynności zwykłego zarządu (pełnomocnictwo ogólne). Mocodawca według swej woli wyznacza zarówno zakres pełnomocnictwa, jak i samego pełnomocnika. Z istoty pełnomocnictwa wynika, iż wszystkie czynności wykonywane przez pełnomocnika w ramach umocowania będą pociągały skutki prawne bezpośrednio dla mocodawcy, gdyż osoba, która otrzymała pełnomocnictwo, działa w cudzym imieniu i na cudzą rzecz. Doradca podatkowy wykonując zatem czynności objęte ustawą o doradztwie podatkowym może działać w ramach udzielonego mu przez podatnika czy płatnika pełnomocnictwa.

-Część szczególna ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.) – k.k.s. – niejednokrotnie określa podmiot przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych, (podatnik, płatnik), zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), jako osobę fizyczną, prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Są to tzw. indywidualne przestępstwa i wykroczenia skarbowe, które popełnić może tylko osoba o ściśle określonych właściwościach. Tytułem przykładu wskazać tu można np.:

- 1) art. 54 k.k.s. – podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, powodując przez to narażenie Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku;
- 2) art. 56 § 1–3 k.k.s. – podatnik, który składając organowi podatkowemu lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych powodując narażenie na uszczuplenie w podatku;
- 3) art. 77 k.k.s. – płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rachunek właściwego organu;

4) Art. 78 k.k.s. – płatnik, który nie pobiera podatku lub pobiera go w kwocie niższej od należnej.

## 2. Zasady ogólne odpowiedzialności karnej skarbowej

Podstawową przesłanką, od której kodeks karny skarbowy uzależnia odpowiedzialność sprawcy jest wina. Bez tego elementu samo niewykonanie zobowiązania podatkowego nie może być uznane za przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Kodeks przyjął zasadę, że regułą jest odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia umyślne, natomiast za nieumyślne tylko wtedy, gdy ustawa wyraźnie tak stanowi (art. 4 § 1 kks).

Przepis art. 4 § 2 kks stanowi, iż czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić (zamiar bezpośredni) albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi (zamiar ewentualny).

Zamiar bezpośredni wyraża się w tym, że sprawca chce popełnić czyn zabroniony i w tym celu podejmuje działania zmierzające do jego popełnienia. Czyn ten musi być objęty świadomością faktu naruszenia przepisów zakazujących lub nakazujących określone zachowanie oraz konkretną wolą jego popełnienia.

Zamiar ewentualny ma miejsce wówczas, gdy sprawca przewidując możliwość popełnienia czynu zabronionego, na to się godzi. Godzenie się na popełnienie czynu zabronionego zachodzi wówczas, gdy sprawcy obojętne jest to, czy popełni czyn zabroniony, czy też nie, a dodatkowo musi mu towarzyszyć zamiar bezpośredni jakiegoś innego zachowania się.

Należy podkreślić, iż umyślność zachowania się sprawcy nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej nigdy domniemywać, ale należy ją zawsze udowodnić na podstawie całokształtu zebranego materiału dowodowego (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2002 r., sygn. akt V KKN 426/00, OSNKW 2002/9-10/81).

## 3. Odpowiedzialność z tytułu art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego

Z uwagi na to, iż podatnikami czy płatnikami, w wielu przypadkach, są osoby prawne czy też jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zastosowanie znajdzie w tych przypadkach art. 9 § 3 k.k.s., czyli odpowiedzialność przez instytucję, quasi-sprawstwa. Przepis ten definiuje sprawcę, który na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, które odrębne przepisy przyznają zdolność prawną (np. spółki jawne czy partnerskie). W przypadku, gdyby doradca wykonywał faktycznie jakąś czynność, a pełnomocnictwo nie mogłoby być udzielone bądź byłoby nieskuteczne, odpowiedzialność karna skarbową mogłaby być rozważana zarówno przez pryzmat pomocnictwa, jak i na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. w zakresie „faktycznego wykonywania”. Odpowiedzialność profesjonalnych pełnomocników, doradzających podatnikowi popełnienie przestępstwa skarbowego i wskazujących sposób jego popełnienia będzie możliwa, jeżeli fakt udzielenia rad lub informacji w tym zakresie będzie w sposób niewątpliwy udowodniony.

Jeżeli zaś nie ma wątpliwości co do zakresu i skuteczności pełnomocnictwa, art. 9 § 3 k.k.s. byłby jako jedyny właściwy. Odpowiedzialność powinna być rozważana poprzez umowę zawartą przez doradcę podatkowego, która jest stosunkiem podstawowym łączącym podatnika z doradcą, a także z uwzględnieniem podstawowych zasad odpowiedzialności karnej skarbowej, w tym określonej w

przepisie art. 1 § 3 k.k.s. (-nie popełnia przestępstwa wykroczenia skarbowego ten, któremu nie można przypisać winy w czasie czynu).

Ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy kodeks karny skarbowy oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479) zmieniono art. 9 § 3 k.k.s. Zmiana w dyspozycji art. 9 § 3 k.k.s. polega na jej doprecyzowaniu, poprzez zwrot „w szczególności finansowymi”, który dodany po sformułowaniu „sprawami gospodarczymi” powinien objąć osoby zobowiązane do prowadzenia „cudzych spraw podatkowych”. Dzięki temu oddalono dotychczasowe zarzuty środowiska doradców podatkowych kwestionujące stosowanie tego przepisu jako podstawę do karania doradców podatkowych, którzy podnosili, iż wykonywanie czynności wchodzących w zakres doradztwa podatkowego nie mieści się w prowadzeniu spraw gospodarczych.

#### **4. Odpowiedzialność doradcy podatkowego z tytułu niedopełnienia obowiązku nadzoru nad pracownikiem**

Doradca podatkowy, uprawniony właściciel biura rachunkowego lub ich pracownik może zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej np. za nierzetelne prowadzenie ksiąg w sytuacji, gdy zawarta została umowa z podatnikiem, z której jednoznacznie wynika zastępstwo „biura” w prowadzeniu ksiąg, zaś podatnik jest osobą zastępowaną w tym stosunku prawnym i dostarczył wszystkie dokumenty księgowo o przebiegu swojej działalności gospodarczej, dokumenty są rzetelne i postawione do dyspozycji w czasie umożliwiającym ich zaewidencjonowanie i zapłacenie podatku. Tak więc nierzetelność ksiąg jest wyłącznie winą właściciela biura lub jego pracownika. Problematyczne pozostaje określenie odpowiedzialności, gdy doradca podatkowy jest stroną umowy doradztwa, zaś faktycznie czynności wskazane w umowie wykonuje inna osoba – podległy pracownik. To, czy pracownik poniesie odpowiedzialność, będzie zależało od konkretnego stanu faktycznego. Nie można bowiem wykluczyć, iż pracownik oprócz czynności technicznych może podejmować także decyzje, a doradca jedynie „firmować” je. Przyjęcie sprawstwa pracownika, a nie jedynie jego pomocnictwa, pozwoli na odzwierciedlenie w kwalifikacji prawnej czynu rzeczywistej roli, jaką odegrał w popełnionym czynie.

W doktrynie pojawiły się głosy, iż doradcy podatkowi mogą odpowiadać na zasadzie art. 84 k.k.s. za niedopełnienie obowiązku nadzoru nad podporządkowanym pracownikiem. Wyklucza się przez to sprawstwo pracownika, który może jednak odpowiadać jako pomocnik. Tak więc odpowiedzialność poniesie zarówno doradca, jak i jego klient, ale w oparciu o odmienną kwalifikację prawną.

Konsekwencją skazania za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe jest wymierzenie sankcji w postaci grzywny orzekanej odpowiednio w przypadku przestępstw w stawkach dziennych lub kwotowo – jak jest w przypadku wykroczeń. Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż wysokość kary w stosunku do osób świadczących usługi doradztwa podatkowego jest zdecydowanie wyższa niż w przypadku osób nie świadczących tego typu usług. Ma to związek z wymogiem szczególnej staranności w prowadzeniu cudzych spraw przez profesjonalny podmiot oraz rodzajem naruszonego obowiązku finansowego.

Dodatkowo w przypadku przestępstw skarbowych istnieje możliwość wymierzenia przez sąd środków karnych, w tym między innymi środka karnego w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej określonego rodzaju, wykonywania określonego zawodu, czy też zajmowania określonego stanowiska. Zakazy te wymierzane są w latach – od 1 roku do lat 5.

#### **5. Kodeks karny skarbowy a przepisy karne innych ustaw**

Zaistnieć może również sytuacja zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego z kodeksem karnym (przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu) i przepisami karnymi ustawy o rachunkowości. W takiej sytuacji, kiedy jeden czyn wyczerpuje znamiona przestępstwa karnego skarbowego i jednocześnie wypełnia dyspozycję czynu z innej ustawy karnej, to wówczas, na zasadzie art. 134 w zw. – art. 8 k.k.s., każdy z organów w zakresie ich właściwości (urząd skarbowy, prokurator bądź policja-) powinien wszcząć i prowadzić postępowanie w zakresie własnym, w ramach swojej właściwości rzeczowej. Taki stan prawny nakłada również na organy skarbowe, policję lub prokuratora obowiązek wzajemnego informowania się w przypadku stwierdzenia okoliczności powodujących zbieg przepisów powyższych ustaw karnych i przekazywania sobie materiałów do wszczęcia postępowania

Rozdział IX ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.) wprowadził w art. 77 odpowiedzialność karną za niewykonanie bądź nienależyte wykonanie ustawy o rachunkowości. Sankcje karne przewidziane w art. 77 dotyczą zatem osoby odpowiedzialnej za rachunkowość w jednostce, a więc kierownika jednostki bądź osoby, której przypisano za jej zgodą takie obowiązki, a więc na przykład doradcy podatkowemu lub osobie uprawnionej na podstawie certyfikatu księgowego. Stosownie do art. 77 odpowiedzialność zachodzi, między innymi za nieprowadzenie ksiąg rachunkowych bądź prowadzenia prowadzenie ich w sposób nierzetelny. Sprawy o przestępstwa z ustawy o rachunkowości rozpatruje sąd w trybie uproszczonym. Do wnoszenia aktu oskarżenia uprawniony jest zaś urząd skarbowy i inspektor kontroli skarbowej.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.) – k.k. – w omawianym zakresie, penalizuje przestępcze zachowania w art. 303. Przestępstwo tam wymienione polega na „wprowadzeniu fałszu do dokumentacji związanej z działalnością gospodarczą, w tym także dokumentacji podatkowej”. Przestępstwo to może dotyczyć bowiem wszelkiej dokumentacji występującej w działalności gospodarczej, a więc np.: ksiąg podatkowych czy dokumentów księgowych. Przestępstwo to nie tylko nierzetelna dokumentacja, ale również całkowite zaniechanie prowadzenia ksiąg.

Warunkiem odpowiedzialności z art. 303 k.k. jest wyrządzenie szkody majątkowej, między innymi Skarbowi Państwa. Szkada może zaś polegać, np. na uszczupleniu należności publicznoprawnej poprzez nieotrzymanie przez Skarb Państwa należnego podatku.

Z art. 303 k.k. poprzez art. 308 k.k. (odpowiednik art. 9 § 3 k.k.s.) może odpowiadać również doradca podatkowy lub osoba uprawniona do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

#### **6. Odpowiedzialność doradcy podatkowego a odpowiedzialność jego klienta**

Przypisanie odpowiedzialności doradców podatkowych na ogół będzie wykluczało odpowiedzialność karną skarbową bądź karną ich klientów. Odosobnione będą przypadki, kiedy poniesie ją w ramach współsprawstwa za ten sam czyn zarówno doradca, jak i jego klient. Natomiast podatnicy i płatnicy – mocodawcy doradców podatkowych – mogą podlegać odpowiedzialności quasi-quasi-karnej jako odpowiedzialni posiłkowo, a także na podstawie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary.

Ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy kodeks karny skarbowy oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479) wprowadzono obligatoryjność odpowiedzialności posiłkowej -z argumentacją zapewnienia pełniejszej ochrony interesu fiskalnego Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i innych uprawnionych podmiotów. Jest to odpowiedzialność

majątkowa osoby trzeciej, na której rzecz działa sprawca jako jej pracownik, zarządca, przedstawiciel, za grzywnę wymierzoną sprawcy na wypadek, gdyby sam skazany jej nie uiszczył i nie można było jej od niego wyegzekwować.

Niezależnie od odpowiedzialności posiłkowej sąd zobowiązuje podmiot, który uzyskał korzyść majątkową – czyli zastępowanego podatnika bądź płatnika – do jej zwrotu w całości albo w części na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Nie dotyczy to korzyści majątkowej podlegającej zwrotowi na rzecz innego uprawnionego podmiotu.

### **7. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych**

Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz. U. Nr 197, poz. 1661 z późn. zm.) daje możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności karnej podmiotu zbiorowego.

Podmiotem zbiorowym zaś (art. 2 ustawy) jest między innymi osoba prawna oraz jednostka organizacyjna nie-mająca osobowości prawnej. Podmiot zbiorowy odpowiada za czyn zabroniony, którym jest zachowanie osoby fizycznej należącej do jednej z trzech kategorii osób fizycznych określonych w art. 3, między innymi działającej w imieniu podmiotu zbiorowego, której zachowanie wyczerpuje znamiona przynajmniej jednego z ponad stu typów czynów zabronionych wymienionych w art. 16 ustawy. Tak więc aby doszło do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego, musi najpierw dojść do odpowiedzialności karnej lub karnej skarbowej osoby fizycznej powiązanej stosunkiem prawnym z podmiotem zbiorowym, na przykład doradcy podatkowego. Fakt popełnienia przestępstwa musi zostać potwierdzony prawomocnym rozstrzygnięciem, za takie zaś ustawa uznaje również orzeczenie o udzieleniu tej osobie fizycznej zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W postępowaniu przed sądem musi zostać ponadto potwierdzony fakt, że podmiot zbiorowy dopuścił się błędu w wyborze osoby, która go zastępowała bądź sprawował nad nią nienależyty nadzór.

Naruszenie przepisów podatkowych przez doradcę podatkowego, w ramach prowadzenia cudzych spraw – skutkować może zatem nie tylko odpowiedzialnością tego doradcy jako sprawcy i możliwością orzeczenia grzywny, a nawet kary pozbawienia wolności i środków karnych – zakazu prowadzenia działalności gospodarczej określonego rodzaju, wykonywania określonego zawodu, czy też zajmowania określonego stanowiska – stanowiska, ale również karą pieniężną nakładaną przez sąd na firmę, której usługi doradca świadczył na podstawie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, bądź odpowiedzialnością posiłkową tej firmy.

### **8. Wnioski**

Doradca podatkowy niewątpliwie ponosi odpowiedzialność karną skarbową za przestępstwa lub wykroczenia podatkowe, jeżeli zostanie udowodnione jego zawinienie, a czyn został popełniony przez niego, co do zasady umyślnie (z wyjątkiem art. 84 § 1 k.k.s.).

W tym przypadku ponosi on odpowiedzialność karną skarbową, zgodnie z art. 9 § 3 k.k.s., jak sam podatnik, przy czym w zależności od okoliczności sprawy ponosi ją samodzielnie lub łącznie z samym podatnikiem.

W przypadku, gdy nie można przypisać doradcy podatkowemu winy, a czyn nie został popełniony umyślnie (z wyjątkiem art. 84 § 1 k.k.s.) nie ponosi on odpowiedzialności karnej skarbowej, nawet w przypadku powstania zaległości podatkowej.

Fakt wadliwego rozliczenia podatkowego – jak stwierdził Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 23 maja 2002 r., sygn. akt V KKN 426/00 – może pociągać i

pociąga odpowiedzialność finansową sprawcy na gruncie prawa podatkowego, ale nie oznacza to iżby automatycznie rodziła się wówczas zawsze również odpowiedzialność w sferze prawa karnego skarbowego.

---