

WYROK Z DNIA 22 LUTEGO 2006 R.

III KK 213/05

Sprawcą przestępstwa, odpowiadającym w oparciu o treść art. 9 § 3 k.k.s., może być między innymi doradca podatkowy zajmujący się, na podstawie umowy, sprawami gospodarczymi (w tym także finansowymi) osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której przyznano zdolność prawną. Prowadzenie ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje znamię zajmowania się sprawami gospodarczymi.

Przewodniczący: sędzia SN J. Żywilewska-Ławniczak.

Sędziowie SN: J. Sobczak (sprawozdawca), J. Szewczyk.

Prokurator Prokuratury Krajowej: A. Pogorzelski.

Sąd Najwyższy w sprawie Zbigniewa Ż., oskarżonego z art. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s., po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 22 lutego 2006 r., kasacji wniesionej przez Urząd Skarbowy w Z. od wyroku Sądu Okręgowego w Z. z dnia 31 stycznia 2005 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Z. z dnia 28 października 2004 r.,

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i utrzymany nim w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Z. i sprawę p r z e k a z a ł do ponownego rozpoznania.

UZASADNIENIE

Aktem oskarżenia, sporządzonym przez Urząd Skarbowy w Z., zarzucono Zbigniewowi Ż., że w dniu 24 kwietnia 2002 r. w Z., będąc zobowiązany z tytułu prowadzenia na podstawie umowy spraw podatkowych związanych z działalnością gospodarczą wykonywaną przez Mieczysława P., podał nieprawdę, w złożonym w Urzędzie Skarbowym w Z. zeznaniu PIT-36 o wysokości dochodu osiągniętego przez tegoż Mieczysława P., poprzez zaniżenie przychodu oraz zawyżenie kosztów uzyskania przychodu, przez co uszczuplił należności Skarbu Państwa w podatku dochodowym w wysokości 23 161,20 zł, tj. popełnienie przestępstwa skarbowego określonego w art. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s.

Sąd Rejonowy w Z. wyrokiem z dnia 28 października 2004 r., uniewinnił oskarżonego Zbigniewa Ż. od popełnienia zarzucanego mu czynu stojąc na stanowisku, że jako doradca podatkowy wykonywał on tylko czynności natury technicznej (buchalteryjnej), nie mając wpływu na decyzje podejmowane przez prowadzącego działalność gospodarczą w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych.

Wyrok Sądu Rejonowego w Z. zaskarżył apelacją Urząd Skarbowy w Z., zarzucając błędy w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, polegające na ustaleniu, że oskarżony Zbigniew Ż. wykonywał jedynie czynności natury technicznej oraz naruszenie art. 366 § 1 k.p.k. polegające na niewyjaśnieniu istotnych dla sprawy okoliczności dotyczących księgowania.

Sąd Okręgowy w Z., wyrokiem z dnia 31 stycznia 2005 r., rozpoznając złożoną apelację utrzymał w mocy zaskarżony wyrok, uznając apelację za oczywiście bezzasadną. W uzasadnieniu Sąd Okręgowy stwierdził, że doradca podatkowy, którym był oskarżony, nie może prowadzić działalności gospodarczej z wyjątkiem naukowej i wydawniczej, co prowadzi do

wniosku, że „nie partycypuje on w działalności gospodarczej podatnika, któremu w ramach umowy prowadzi księgi podatkowe”. W dalszej części uzasadnienia podkreślono, że – zdaniem Sądu Okręgowego – doradca podatkowy „nie może być podmiotem odpowiedzialności na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. za przestępstwo skarbowe przypisane podatnikowi”. Jednocześnie stwierdzono, że sąd odwoławczy aprobuje „dywagacje sądu pierwszej instancji”.

Od wyroku Sądu Okręgowego kasację złożył Urząd Skarbowy w Z., zaskarżając tenże wyrok w całości na niekorzyść oskarżonego i zarzucając rażące naruszenie prawa materialnego w postaci art. 9 § 3 k.k.s., poprzez bezpodstawne przyjęcie, że doradca podatkowy prowadzący, na podstawie umowy, księgi podatkowe innej osoby nie jest podmiotem prowadzącym sprawy gospodarcze. Ponadto w kasacji zarzucono rażące naruszenie art. 433 § 1 i 2 k.p.k., poprzez nierozpoznanie wszystkich zarzutów zgłoszonych w apelacji i potraktowanie ich jako bezprzedmiotowe. W konkluzji składający kasację wniósł o uchylenie wyroku Sądu Okręgowego w Z. oraz utrzymanego nim w mocy wyroku Sądu Rejonowego w Z. i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył co następuje.

Kasacja okazała się całkowicie uzasadniona i jako taka została uwzględniona w całości.

Na wstępie wypada zauważyć, że zarówno Sąd Rejonowy, jak i Sąd Okręgowy, utrzymując w mocy wyrok sądu pierwszej instancji, dokonał błędnej wykładni art. 9 § 3 k.k.s. Prawdą jest, że odpowiedzialność oparta o treść art. 9 § 3 k.k.s. jest niezależna od odpowiedzialności podmiotu (osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej), której sprawami gospodarczymi zajmowała się osoba ponosząca takową odpowiedzialność. Ustawodawca określając krąg osób, które mogą ponosić odpowiedzialność z mocy art. 9 § 3 k.k.s. zau-

ważył jedynie, że do ich grona należy zaliczyć zajmujących się sprawami gospodarczymi innych podmiotów z mocy: przepisu prawa, decyzji właściwego organu lub faktycznego wykonywania takich czynności. Nowelizacja treści art. 9 § 3 k.k.s., dokonana przez art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U. Nr 178, poz. 1479) nie zacieśnia ani nie rozszerza tego kręgu, precyzuje jednak, że zajmowanie się sprawami gospodarczymi – to w szczególności zajmowanie się sprawami finansowymi.

W przedmiotowej sprawie nie może budzić wątpliwości, że oskarżony Zbigniew Ż., będący doradcą podatkowym, zawarł z prowadzącym przedsiębiorstwo Mirosławem P. w dniu 1 września 1999 r. umowę, w myśl której m.in. przyjął na siebie prowadzenie ewidencji podatku dochodowego – księgi przychodów i rozchodów oraz sporządzenie dokumentów niezbędnych dla rozliczenia podatkowego.

Oceniając działalność oskarżonego poprzez pryzmat wspomnianej umowy i faktycznie wykonywanych czynności Sąd Rejonowy uznał, że nie miała ona charakteru zajmowania się sprawami gospodarczymi. Podzielając to stanowisko Sąd Okręgowy niejako dodatkowo stwierdził, że odpowiedzialność doradcy podatkowego na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. wyłącza dyspozycja art. 31 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2002 Nr 9, poz. 86), zabraniająca doradcom prowadzenia działalności gospodarczej.

Wyrażone przez oba sądy zapatrywania prawne nie mogą się ostać zważywszy na fakt, że działalność oskarżonego Zbigniewa Ż. nie sprowadzała się wcale do czynności „buchalteryjnych”. Wręcz przeciwnie, z ustalonego przez Sąd Rejonowy materiału wynika, że miała charakter stanowczy i decyzyjny, a podejmowane czynności nie wynikały z usprawiedliwionej niewiedzy.

Warto zauważyć, że jakkolwiek przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie definiują pojęcia spraw gospodarczych, to jednak w literaturze, w

kontekście art. 9 § 3 k.k.s. nie ma wątpliwości, że pojęcie to obejmuje wszelakiego rodzaju czynności prawne i faktyczne, które są podejmowane w związku z działalnością określonego podmiotu. Muszą one jednak dotyczyć sfery gospodarczej, a więc organizacji oraz wymiany dóbr i usług. Podkreśla się przy tym – i to zapatrywanie Sąd Najwyższy podziela – że nie można utożsamiać spraw gospodarczych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przekonywujący jest też pogląd, że „bezsprzecznie zawsze będą miały charakter spraw gospodarczych czynności doradztwa podatkowego, w tym także prowadzenie ksiąg rachunkowych (zob. J. Tatarczak, P. Tatarczak: Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych, Mon. Podat. 2002, nr 1, s. 24).

Należy przy tym zauważyć, że wbrew stanowisku zawartemu w uzasadnieniach obu sądów, wykonujący czynności buchalteryjne (księgowy) może także odpowiadać za podatnika podawszy w jego deklaracji nieprawdę wtedy gdy, po pierwsze stanowi to zastępcze wypełnienie obowiązków podatnika, a po drugie gdy jego zachowanie jest umyślne (por. R. Zawłocki: Rzeczpospolita 2005 nr 11, s. 24).

W przedmiotowej sprawie, jak wynika z treści umowy zawartej między oskarżonym a Mirosławem P., czynności powierzone i wykonywane przez oskarżonego przekraczały jednak i to znacznie te, które zwykle spoczywają na księgowych.

W tej sytuacji należało stwierdzić, że zarzucane w kasacji naruszenie prawa materialnego w postaci art. 9 § 3 k.k.s. było zasadne. Konstatując powyższe wypada zauważyć, że sprawcą przestępstwa, odpowiadającym w oparciu o treść art. 9 § 3 k.k.s., może być m.in. doradca podatkowy zajmujący się na podstawie umowy sprawami gospodarczymi (w tym także finansowymi) osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której przyznano zdolność prawną. Prowadzenie

ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje zna­mię zajmowania się sprawami gospodarczymi.

W tym stanie rzeczy należało uwzględniając zarzuty i wnioski kasacji uchylić zaskarżony kasacją wyrok Sądu Okręgowego oraz utrzy­many nim w mocy wyrok Sądu Rejonowego i sprawę przekazać Sądowi Rejonowemu w Z. – do ponownego rozpoznania.