

Katowice, dnia (...) r.

L.Dz.W. ..../2015

Sygn. RO-12/UPR4/2014/AF

**Sąd Rejonowy Zamiejskowy**

**z siedzibą w P.**

za pośrednictwem:

**Prokuratura Rejonowa w T.**

**Ośrodek Zamiejskowy w P.**

sygn. akt. 5 Ds 234/15

### **ZAŻALENIE**

#### **na postanowienie o umorzeniu dochodzenia z dnia (...)**

Na podstawie art. 306 § 1a pkt 2 i 3, art. 465 § 2 oraz art. 425 § 1 i 2 Kodeksu postępowania karnego (kpk) zaskarżam wyżej wymienione postanowienie w całości.

Na podstawie art. 427 § 1 i 2 i art. 438 pkt 1 i 2 kpk zaskarżonemu postanowieniu zarzucam:

- obrazę przepisów prawa materialnego, tj. art. 81 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (dalej także - ustawa);

- obrazę przepisów postępowania, tj. art. 4 , art. 167 oraz art. 297 § 1 pkt. 1 i 4 kpk.

W konsekwencji wnoszę o uchylenie zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy w celu ponownego przeanalizowania stanu prawnego i faktycznego przez Prokuraturę Rejonową oraz podjęcie nowej decyzji w przedmiocie zasadności skierowania aktu oskarżenia w związku ze złożonym przez pokrzywdzony podmiot zawiadomieniem o przestępstwie.

### **Uzasadnienie**

Pismem z dnia (...) Przewodniczący Zarządu S Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych, działając w imieniu pokrzywdzonej osoby prawnej - Krajowej Izby Doradców Podatkowych (KIDP), złożył zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa z art. 81 ust 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym przez A.K.

W dniu (...) do Krajowej Izby Doradców Podatkowych wpłynęło postanowienie z dnia (...) o umorzeniu dochodzenia, wydane przez prowadzącego postępowanie przygotowawcze asp. A.O., zatwierdzone następnie w dniu (...) przez Prokuraturę Rejonową w T.

W uzasadnieniu do postanowienia stwierdzono, że A.K. mimo, iż nie jest wpisana na listę doradców podatkowych oraz nie posiada innych uprawnień wymaganych do prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług doradztwa podatkowego, sporządziła, dla swojego klienta, ekspertyzę z tego zakresu, która następnie została wykorzystana przed organem sądowym. Następnie ustalono, że na podstawie przeprowadzonych czynności w toku dochodzenia i analizy materiału dowodowego, w tym przesłuchań C., B. oraz K., w tym konkretnym zdarzeniu brak jest znamion czynu stypizowanego w art. 81 ust.1 ustawy o doradztwie podatkowym. Uzasadniając powyższe stwierdzono, że czyn ten może zostać popełniony poprzez zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego tzn. ich stałe wykonywanie w celach zarobkowych.

Analizując uzasadnienie do skarżonego postanowienia nie sposób jest się zgodzić z argumentacją przedstawioną przez prowadzącego dochodzenie.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że ustawodawca w art. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, w sposób czytelny oraz wyczerpujący wskazał zakres czynności doradztwa podatkowego, które obejmują:

- 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 4) reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1.
- 5) czynności wykonywane na rzecz osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych podatników, płatników lub inkasentów w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Z kolei art. 81 ust 1 ustawy wskazuje, że kto, nie będąc uprawniony, postępuje się tytułem doradcy podatkowego lub zawodowo wykonuje czynności doradztwa podatkowego, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 i 4, podlega grzywnie do 50 000 zł.

Przestępstwo z art. 81 ust. 1 ustawy ma charakter powszechny. Może je popełnić każda osoba mogąca ponosić odpowiedzialność karną, która nie będąc do tego uprawniona wykonuje czynności doradztwa podatkowego.

Podmiotami uprawnionymi do wykonywania doradztwa podatkowego są:

- 1) osoby fizyczne, wpisane na listę doradców podatkowych;
- 2) adwokaci i radcowie prawni;
- 3) biegli rewidenci, z wyłączeniem jednak czynności związanych z reprezentowaniem podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach dotyczącej ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami.

W uzasadnieniu do wyroku z dnia 26 listopada 2003 r. sygn. akt SK 22/02 Trybunał Konstytucyjny słusznie stwierdził, że w ustawie z 22 maja 1997 r. o zmianie ustawy - Prawo o adwokaturze, ustawy o radcach prawnych oraz niektórych innych ustaw Sejm nie zdecydował się na wprowadzenie unormowania jednoznacznie przesądzającego, że wykonywanie jakichkolwiek czynności w zakresie świadczenia pomocy prawnej zastrzeżone jest wyłącznie dla osób wykonujących zawód adwokata i radcy prawnego. Przepis taki ustawodawca zawarł np. w art. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, definiując w sposób wyczerpujący czynności doradztwa podatkowego oraz określając, że wykonywanie tych czynności zastrzeżone jest wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu tej ustawy, a także normując odpowiedzialność karną osoby, która nie będąc uprawnioną wykonuje czynności doradztwa podatkowego (art. 81 ustawy).

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że wykonywanie czynności doradztwa podatkowego wskazanych w art. 2 ustawy bez względu na charakter, sposób bądź powtarzalność przez podmioty nieposiadające stosownych uprawnień winno być penalizowane.

W toku dochodzenia jednoznacznie stwierdzono, że A.K. nie posiadając stosownych uprawnień do wykonywania czynności doradztwa podatkowego przygotowała na rzecz swojego klienta opinię, która następnie została wykorzystana przed organem sądowym.

Tym samym wykazano popełnienie przez A.K. czynu polegającego na wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego bez uprawnień.

Pomimo tego stwierdzono, że w sprawie brak jest znamion czynu z art. 81 ust 1 ustawy, bowiem czyn ten może zostać popełniony poprzez zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego tzn. ich stałe wykonywanie w celach zarobkowych.

Błędna wykładnia art. 2 ustawy może doprowadzić do stwierdzenia, iż niezawodowe świadczenie czynności doradztwa podatkowego przez osoby inne niż uprawnione na mocy omawianej ustawy jest legalne. Natomiast z treści przepisu art. 81 ust. 1 ustawy należy jednoznacznie wnioskować, iż czynem zabronionym jest każdego rodzaju, także niezawodowe, wykonywanie czynności doradztwa podatkowego. Takie stanowisko należy oprzeć na argumente z wykładni językowej art. 81 ust. 1 ustawy oraz wskazać, że w innych przypadkach kryminalizacji wykonywania określonego zawodu bez uprawnień (por. art. 32 ust. 1 ustawy z 5 lipca 1996 r. o zawodach pielęgniarki i położnej) ustawodawca sięga po określenie zawodowego ich wykonywania.

Następnie należy odnieść się do kwestii związanych z przeprowadzeniem postępowania dowodowego w tej sprawie. W przedmiotowym postępowaniu normy prawa karnego procesowego, zawarte m.in. w art. 4, art. 167 oraz art. 297 § 1 pkt 4 kpk zostały naruszone. Prowadzący postępowanie potwierdził jedynie dokonanie czynu, jednak w toku postępowania nie sposób doszukać się ustalenia kwestii zarobkowego charakteru wykonanej czynności (czynności doradztwa podatkowego). Wskazanie okoliczności, że A.K. otrzymała za wykonanie opinii wynagrodzenie, ma istotne znaczenie dla oceny zarzucanego czynu oraz jego kwalifikacji.

Prowadzący postępowanie obowiązany jest do przeprowadzenia z urzędu dopuszczalnych, dostępnych i dających się przeprowadzić dowodów niezbędnych do wyjaśnienia okoliczności sprawy. Zasada ta znalazła potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, m. in. w wyroku Sądu Najwyższego z 29 czerwca 1999 r., sygn. ATK V KKN 459/97, w którym Sąd stwierdził, iż zasady procesowania w procesie karnym nakazują organom badać oraz uwzględniać wszystkie okoliczności przemawiające zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonego. Jest to wyraz postulatu ustawowego, by ustalenia faktyczne odpowiadały prawdzie. W postępowaniu jest to osiągalne tylko wtedy, gdy przedmiotem zainteresowania jest cały zebrany w sprawie materiał dowodowy bez pominięcia istotnych jego części i gdy całość tego materiału stanie się następnie przedmiotem rozważań Sądu.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że w przedmiotowym postępowaniu dokonana została błędna interpretacja ustawy o doradztwie podatkowym poprzez

uznanie, że podlega także jedynie ten kto ciągle (zawodowo) wykonuje czynności doradztwa podatkowego oraz osiąga z tego tytułu dochód. Taka wykładnia - jak udowodniono powyżej - oprócz tego, że jest błędna to może prowadzić do szeregu nadużyć polegających na jednorazowym wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego przez podmioty nieuprawnione, bez obawy o możliwość poniesienia z tego tytułu kary.

Jak słusznie zauważył prof. dr hab. Marek Bojarski, indywidualnym przedmiotem ochrony wskazanych przepisów jest prawidłowość czynności wykonywanych w ramach doradztwa podatkowego. Ustawodawca wychodzi z założenia, podobnie jak w przypadku wykonywania innych zawodów oraz prowadzenia niektórych rodzajów działalności gospodarczej, że prawidłowość obrotu gospodarczego, a w szczególności bezpieczeństwo osób korzystających z usług doradztwa podatkowego, wymaga wprowadzenia ustawowych ograniczeń swobody prowadzenia tej działalności gospodarczej. Za niebezpieczną dla prawidłowego świadczenia czynności doradztwa podatkowego uznał zatem ustawodawca całkowitą wolność w dostępie do zawodu doradcy podatkowego i wykonywaniu czynności doradczych (w: Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe System Prawa Karnego tom 11, 2014).

W związku z czym wnoszę jak na wstępie.

Z poważaniem

(...)

Przewodniczący Zarządu

S Oddziału KIDP