

Państwo i Społeczeństwo

IX: 2009 nr 3

Marek Klink

ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI Z TYTUŁU DORADZTWA PODATKOWEGO W POLSCE

1. Wykonywanie każdego zawodu wiąże się z ponoszeniem odpowiedzialności z różnego zakresu. Niewątpliwie rodzaj i zakres odpowiedzialności powiązane są z charakterem czynności wykonywanych w ramach danego zawodu. Z reguły odpowiedzialność rozumiana jest jako ujemne konsekwencje ponoszone przez podmioty prawa w związku z zaistnieniem zdarzeń negatywnie ocenianych w świetle obowiązującego prawa. Doradztwo podatkowe wykonywane jest przez podmioty, które w sposób profesjonalny diagnozują skutki podatkowe istniejących stanów faktycznych i prawnych¹. Wykonywanie tych czynności reguluje ustawa z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym². Czynności doradztwa podatkowego wykonywane są głównie przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, co wiąże się zarówno z określonymi uprawnieniami, jak i obowiązkami. W literaturze zawód zaufania publicznego określa się mianem zawodu polegającego na obsłudze osobistych potrzeb ludzkich³. Zatem wykonywanie doradztwa podatkowego powiązane jest z wieloma czynnikami, wiele też czynników ma wpływ na

¹ W. Modzelewski, R. Janiec, *Komentarz do ustawy o doradztwie podatkowym*, Warszawa 1997, s. 8.

² Dz. U., nr 102, poz. 475; tekst jedn. Dz. U. z 2008 r., nr 73, poz. 443 wraz z późn. zm., zwana dalej ustawą o doradztwie podatkowym.

³ P. Sarnecki, *Pojęcie zawodu zaufania publicznego na przykładzie adwokatury*, [w:] *Konstytucja, wybory, parlament. Studia ofiarowane Zdzisławowi Jaroszowi*, red. L. Garlicki, Warszawa 2000.

czynności doradztwa podatkowego. Z jednej strony występują określone korzyści, ale mogą także wystąpić niekorzystne konsekwencje. Aby zminimalizować ujemne następstwa wykonywanych działań z tytułu doradztwa podatkowego, ustawa o doradztwie podatkowym w art. 36 pkt 1 wylicza podstawowe reguły, których respektowanie wymagane jest od wykonujących zawód zaufania publicznego, mając na celu w głównej mierze nie tylko ochronę interesów podatników, płatników i inkasentów, lecz także szeroko rozumianego interesu publicznego. Reguły zawarte w niniejszej regulacji zawierają konstytucyjną zasadę postępowania zgodnie z treścią prawa⁴, ze złożonym ślubowaniem⁵ oraz z zasadami etyki zawodowej. Zasady etyki zawodowej w dobie licznej i bezkompromisowej konkurencji zatracają jednak swoją pierwotną przesłankę. Konflikty interesów występujące na wszystkich szczeblach działalności gospodarczej i życia publicznego stanowią niezwykle istotne elementy odpowiedzialności. Nie sposób ich uniknąć, stosując nawet regulacje prawne czy kodeksy etyczne⁶. Ustawodawca, nakładając na podmioty świadczące usługi z zakresu doradztwa podatkowego szereg obowiązków, podwyższa reguły wykonywania doradztwa podatkowego. Naruszenie bowiem tych zasad niesie za sobą konsekwencje w postaci odpowiedzialności dyscyplinarnej, o której mowa poniżej. Zatem obowiązek przestrzegania norm zawartych w ustawie o doradztwie podatkowym wiąże wszelkie podmioty wykonujące czynności doradztwa podatkowego, co w konsekwencji prowadzi do stwierdzenia, że doradztwo podatkowe polega na podejmowaniu wszelkich możliwych działań w granicach prawa, mających na celu ochronę interesów podatników, płatników oraz inkasentów. Działania takie wynikają z treści roty ślubowania⁷, po którym następuje wpis na listę doradców podatkowych.

Zakres odpowiedzialności z tytułu wykonywania doradztwa podatkowego jest determinowany ponoszeniem konsekwencji za konkretnie podjęte działania. Stąd istotne znaczenie ma wyodrębnienie określonych płaszczyzn odpowiedzialności z tytułu doradztwa podatkowego, w zakresie których wykonywanie

⁴ Por. art. 83 ustawy z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U., nr 78, poz. 483), w myśl którego „przestrzeganie prawa Rzeczypospolitej jest obowiązkiem każdego, kto znajduje się na terytorium naszego państwa, a więc niezależnie od posiadanego obywatelstwa. W systemie demokratycznym prawo obowiązujące w państwie powinno odpowiadać interesom i dążeniom społeczeństwa, które wszak ma wpływ na wybór swoich reprezentantów, na ich działalność, na treść ustanawianych norm prawnych. Osiągnięcie określonych i założonych celów społecznych następuje nie z chwilą ustanowienia odpowiednich norm prawnych, ale z wejściem ich w życie, wywołuje te skutki, o ile jest konsekwentnie przestrzegane i stosowane” (Komentarz do art. 83, [w:] W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Kraków 2002, źródło: LEX).

⁵ Por. art. 8 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, zgodnie z którym czynności doradztwa podatkowego wykonywane powinny być w szczególności zgodnie z dobrem klienta, z sumiennością oraz zgodnie z prawem.

⁶ A. Lewicka-Strzałecka, *Odpowiedzialność moralna w życiu gospodarczym*, Warszawa 2006, s. 11.

⁷ Por. art. 8 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym.

czynności doradztwa podatkowego może powodować skutki w formie odpowiedzialności cywilno-prawnej, karnej, administracyjnej, dyscyplinarnej, a także moralnej. W literaturze i doktrynie istnieje pogląd, według którego wyróżnienie wśród czynności doradztwa podatkowego porad, opinii i wyjaśnień ma ścisły związek z treścią, formą oraz ewentualną odpowiedzialnością doradcy podatkowego. Element czasu odgrywa znaczną rolę w kształtowaniu się podstawowych zasad odpowiedzialności z tytułu doradztwa podatkowego.

2. Należy podkreślić, że czynności z zakresu doradztwa podatkowego wykonywane były, zanim nastąpiła ich prawna regulacja. Fakt ten nie oznacza wszakże, że wykonujący czynności wchodzące w późniejszy zakres przedmiotowy doradztwa podatkowego nie ponosili żadnej odpowiedzialności w związku z wykonywaniem tych czynności. Odpowiedzialność ta była w pewien sposób ograniczona, ponieważ obejmowała jedynie odpowiedzialność cywilno-prawną za wykonanie zobowiązań opartą o systemowe rozwiązania prawne znajdujące swój wyraz w prawie cywilnym. Prawo cywilne przewiduje szereg rozmaitych konstrukcji prawnych mających na celu ochronę podmiotów stosunku cywilno-prawnego.

Jedną z najważniejszych zasad dotyczących odpowiedzialności jest jej konstrukcja oparta o ponadczasową zasadę winy. Zasada winy, polegająca na tym, iż dłużnik odpowiada tylko za szkodę wynikłą z jego zawinionego zachowania, została ugruntowana w pierwszych nowożytnych kodyfikacjach⁸. Należy podkreślić, że w XX w. doszło do rozszerzenia odpowiedzialności obiektywnej pod postacią zasad ryzyka i odpowiedzialności absolutnej. Jednym z czynników mających wpływ na rozgraniczenie zasad odpowiedzialności był rozwój ubezpieczeń majątkowych. System odpowiedzialności odszkodowawczej posiłkujący się systemowymi ubezpieczeniami umożliwił poszerzenie ochrony poszkodowanego. Istnieje pogląd, według którego odpowiedzialność sprawcza w możliwych przypadkach jest zastępowana przez odpowiedzialność ubezpieczeniową⁹. W polskim prawie cywilnym zasada winy znalazła swój wyraz w art. 134 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – Kodeks zobowiązań z 27 października 1933 r.¹⁰, zachowując swój kształt do chwili obecnej¹¹. Zasada ta wyrażona jest w postaci sformułowania: „Kto z winy swej wyrządził drugiemu szkodę, obowiązany jest do jej naprawienia”.

⁸ M. Kaliński, *Odpowiedzialność odszkodowawcza*, [w:] A. Olejniczak, *Prawo zobowiązań – część ogólna. System Prawa Prywatnego*, t. 6, Warszawa 2009, s. 18.

⁹ W. Warkało, *Odpowiedzialność odszkodowawcza. Funkcje, rodzaje, granice*, Warszawa 1972, s. 315.

¹⁰ Dz. U., nr 82, poz. 598.

¹¹ Por. art. 415 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U., nr 16, poz. 93) z późn. zm.

Wśród czynności doradztwa podatkowego dokonywanych na rzecz usługobiorców wyróżniamy: udzielanie porad¹², wyrażanie opinii¹³, formułowanie wyjaśnień¹⁴. Ich rozróżnienie polega na odmiennej subiektywizacji oraz sugestywności treści zawartej w każdej z tych rodzajów wypowiedzi, a zatem i na różnym względem nich zakresie odpowiedzialności wykonującego daną czynność. Zgodnie z tym różny jest także wpływ na postępowanie adresata, charakter prawny danej czynności oraz treści związanej z określonym jej rodzajem.

Poza zobowiązaniem wynikającym ze świadczenia usług doradztwa podatkowego może powstawać nowe zobowiązanie, wynikające wprawdzie z czynności doradztwa podatkowego, jednak występujące w przypadku naruszenia przesłanek zawartych w systemowych rozwiązaniach odpowiedzialności. Działania z zakresu doradztwa podatkowego nie zawsze powodują korzystne konsekwencje. W przypadku niektórych ujemnych rezultatów związanych z działaniem bądź zaniechaniem działania może wystąpić nowy stosunek zobowiązaniowy powodujący możliwość uzyskania odszkodowania.

Ustawa o doradztwie podatkowym w art. 43 zawiera regulację dotyczącą odpowiedzialności cywilno-prawnej doradztwa podatkowego. Odpowiedzialność cywilno-prawna w przypadku wyrządzenia szkody oparta jest o zasady zawarte w Kodeksie cywilnym. Obecny stan prawny zawarty w niniejszej regule prawnej nie jest tożsamy z pierwotnym brzemieniem. Nowelizacja wprowadzona ustawą z 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym¹⁵ w znaczący sposób rozszerzyła cywilno-prawny zakres odpowiedzialności doradztwa po-

¹² Porada, tłumaczona w słowniku języka polskiego jako „fachowa wskazówka dotycząca rozwiązania jakiegoś problemu” lub jako „udzielenie komuś rady”, może przybrać formę ustną bądź pisemną. W przypadku porady podatkowej mamy do czynienia ze zróżnicowanym stopniem odpowiedzialności doradcy podatkowego, który może mieć znaczny lub ograniczony wpływ na podjęcie decyzji adresata, w zależności od sposobu sformułowania porady. Może ona bowiem uwzględniać odpowiednie zastrzeżenia i warunki dotyczące podjęcia decyzji. Jak wynika z istoty porady, zawiera ona elementy sugestii co do rozstrzygnięcia problemu. Jednakże o ostatecznym rozwiązaniu sprawy decyduje osoba, której porada dotyczy, co także w pewnym stopniu wpływa na ograniczenie odpowiedzialności udzielającego porady.

¹³ Opinia (z łacińskiego *opinio*) winna być całościową i dogłębną analizą określonego zjawiska, oznacza „przekonanie o czymś bądź o kimś, zdanie, pogląd na daną sprawę”. Z samej definicji można wywnioskować, że opinia odznacza się wysokim stopniem subiektywizmu. Inaczej mówiąc, odpowiedzialność udzielającego oceny czy też stwierdzającego dany sąd jest bardzo ograniczona. Ze względu na charakter działalności opiniodawczej opiera się ona na mniemaniu opiniującego. Ewentualne konsekwencje odpowiedzialności doradcy podatkowego ponosi tylko z tytułu błędów merytorycznych popełnionych w opinii. Można wartościować opinię podług miary kompetencji opiniodawcy oraz jego znajomości danej dziedziny czy tematu.

¹⁴ Wyjaśnienie w sposób metodologiczny przedstawia się natomiast jako „procedura mająca na celu uzyskanie odpowiedzi na pytanie, dlaczego w rzeczywistości jest tak a tak, jeśli wiadomo, że tak właśnie jest?”. Od strony logicznej wyjaśnienie jest „rodzajem rozumowania, polegającego na wyrowadzeniu uznanego z góry zdania z innych zdań już uznanych”. Jako jedna z form działalności doradcy podatkowego wyjaśnienie wydaje się dla niego najmniej wiążącym rodzajem wypowiedzi. Niewykluczone jest jednak, że w jakimś stopniu może ona wiązać się z odpowiedzialnością sporządzającego wyjaśnienie.

¹⁵ Dz. U., nr 42, poz. 474; weszła w życie 11 czerwca 2001 r.

datkowego, który nie obejmuje już tylko katalogu czynności zawartych w art. 2 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym – zakres przedmiotowy ustawy – lecz także czynności zawarte w art. 31 ust. 2-4 obejmujące w szczególności działalność naukowo-dydaktyczną i szkoleniową w zakresie doradztwa podatkowego i rachunkowości oraz doradztwo prawne, doradztwo ekonomiczne, a także doradztwo finansowe. Warto wspomnieć, że odpowiedzialność obejmuje także podmioty, z pomocą których czynności te są wykonywane lub którym powierza się ich wykonanie¹⁶. Celowościowa wykładnia przepisu jednoznacznie przesądza, iż czynności doradztwa podatkowego mogą być powierzone wyłącznie innym podmiotom uprawnionym, np. biegłym rewidentom, radcom prawnym¹⁷.

3. Mając na względzie możliwość wystąpienia roszczeń odszkodowawczych, ustawodawca, w sposób celowy i logiczny, wprowadził obowiązek podlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu od odpowiedzialności cywilnej związanej z wykonywanymi czynnościami doradztwa podatkowego. Reguła ta znajduje swój wyraz w art. 44 ustawy o doradztwie podatkowym. Ubezpieczenie wykonywania czynności doradztwa podatkowego swoim zakresem powinno obejmować zarówno doradcę podatkowego wykonującego zawód doradcy podatkowego we własnym imieniu i na własny rachunek, jak i osoby, z których pomocy korzysta, a ponadto podmioty, którym wykonywanie czynności powierza. Zakres przedmiotowy ochrony ubezpieczeniowej powinien obejmować szkody wyrządzone w związku z wykonywaniem czynności doradztwa podatkowego. W większości przypadków ubezpieczenie doradztwa podatkowego oparte jest o umowę generalną zawartą pomiędzy Krajową Izbą Doradców Podatkowych a ubezpieczycielem. Umowa ta przewiduje trzy warianty ubezpieczenia: ubezpieczenie podstawowe, ubezpieczenie dodatkowe oraz ubezpieczenie uzupełniające. Ubezpieczenie podstawowe spełnia wymogi obowiązkowego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej dla podmiotów wykonujących doradztwo podatkowe, w którym suma gwarancyjna w odniesieniu do jednego zdarzenia wynosi równowartość 10 tys. euro. Minimalna suma ubezpieczenia oraz szczegółowy zakres obowiązkowego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej określone zostały w rozporządzeniu ministra finansów z 4 grudnia 2003 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej podmiotów wykonujących doradztwo podatkowe¹⁸, wydanego na podstawie art. 46 ustawy o doradztwie podatkowym. Podwyższenie łącznej sumy gwarancyjnej jest możliwe przez dodatkowe ubezpieczenie. Natomiast ubezpieczenie uzupełniające ma charakter dobrowolny, dający możliwość ubezpieczenia m.in. działalności naukowo-dydaktycznej, szkoleniowej i wydawniczej w zakresie doradztwa podatkowego i rachunkowości.

¹⁶ Por. art. 43 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym.

¹⁷ W. Modzelewski, R. Janiec, *op. cit.*, s. 90.

¹⁸ Dz. U. z 2003 r., nr 211, poz. 2065.

Należy podkreślić, że obowiązek ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej powstaje nie później niż w dniu poprzedzającym dzień rozpoczęcia wykonywania czynności doradztwa podatkowego¹⁹. Zgodnie z regulacją zawartą w art. 45 ustawy o doradztwie podatkowym katalog obowiązkowego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej obejmuje także adwokatów, radców prawnych, o ile zatrudniają oni doradców podatkowych i nie ubezpieczyli się od odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu tych zawodów.

4. Niewątpliwie zakres odpowiedzialności doradztwa podatkowego wiąże się z formą organizacyjną świadczenia usług doradztwa podatkowego. Ustawa o doradztwie podatkowym przewiduje zróżnicowane formy organizacyjne wykonywania doradztwa podatkowego. Zgodnie z ustawą o doradztwie podatkowym czynności doradztwa podatkowego mogą być wykonywane przez osoby fizyczne²⁰, spośród których w przeważającej części będą to doradcy podatkowi, którzy wykonują działalność we własnym imieniu i na własny rachunek²¹. Taka forma organizacyjna w zasadzie determinuje wyłączną odpowiedzialność osoby fizycznej wykonującej doradztwo podatkowe. Warto wspomnieć, że podmiot ten nie odpowiada wyłącznie za własne działanie, lecz także za działania i zaniechania osób, z pomocą których wykonuje czynności doradztwa podatkowego. Ustawa o doradztwie podatkowym zezwala, aby doradca podatkowy powierzył wykonanie pewnych czynności podmiotom spełniającym odpowiednie warunki. Jednakże w tym przypadku doradca podatkowy ponosi odpowiedzialność opartą o regulacje zawarte w art. 429 Kodeksu cywilnego, a mianowicie na zasadzie winy w wyborze.

Oprócz osób fizycznych wymienionych w art. 3 ustawy o doradztwie podatkowym doradztwo podatkowe może być wykonywane także przez osoby prawne oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej²². Doradcy podatkowi mogą tworzyć strukturę organizacyjną w postaci spółki doradców podatkowych, w której co do zasady odpowiedzialność ponoszona jest przez wspólników solidarnie. Spółka doradców podatkowych oparta jest na regulacjach Kodeksu cywilnego dotyczących spółki cywilnej, a także spółki jawnej uregulowanej w przepisach Kodeksu spółek handlowych²³. Nieustanna specjalizacja i niebywała liczba wysoce rozbudowanych indywidualnych przypadków powoduje konieczność tworzenia licznych form organizacyjnych. Przepisy prawa w zakresie odpowiedzialności spółki, a tym samym wspólników w spółce cy-

¹⁹ *Ibidem*, § 3.

²⁰ Por. art. 3 ustawy o doradztwie podatkowym.

²¹ Por. art. 4 ustawy o doradztwie podatkowym.

²² Por. *ibidem*.

²³ Por. art. 22 i nast. ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U., nr 94, poz. 1037) z późn. zm.

wilnej, jawnej i komandytowej, nie przewidują możliwości wyłączenia odpowiedzialności w związku z wykonywaniem wolnego zawodu przez innego wspólnika lub wspólników. Szczególny rodzaj odpowiedzialności występuje w przypadku spółki partnerskiej²⁴, zaliczanej także do spółek nieposiadających osobowości prawnej. Spółka partnerska utworzona jest w celu wykonywania wolnego zawodu przez osoby fizyczne. Istotną cechą tej formy organizacyjnej jest kształtowanie się indywidualnej odpowiedzialności partnerów za zobowiązania wynikające z wykonywania wolnego zawodu. W związku z powyższym wyłączona zostaje odpowiedzialność spółki na rzecz partnerów ponoszących odpowiedzialność swoim majątkiem indywidualnym.

Kolejnymi formami organizacyjnymi doradztwa podatkowego są spółki posiadające osobowość prawną, a mianowicie spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna. Zgodnie z regulacją zawartą w art. 4 ust. 1 pkt 3 spółki te winny spełnić łącznie następujące warunki: większość członków zarządu stanowią doradcy podatkowi, a jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż dwóch osób, to jedna z nich jest doradcą podatkowym; większość głosów w zgromadzeniu wspólników (akcjonariuszy) oraz w organach nadzoru przysługuje doradcom podatkowym; w spółce akcyjnej wydawane są wyłącznie akcje imienne; zbycie akcji lub udziałów albo ustanowienie na nich zastawu wymaga zezwolenia udzielonego przez zarząd spółki. Jednakże w tych przypadkach, zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, czynności doradztwa podatkowego wykonywane są wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach. W takich formach organizacyjnych odpowiedzialność będzie spoczywała na spółce jako osobie prawnej, jednak w pewnych przypadkach odpowiedzialność ponoszona będzie przez członków zarządu spółki.

Warto podkreślić, że za błędy wynikające z doradztwa podatkowego bezpośrednio konsekwencje ponosi sam podatnik. Może on jednak domagać się odszkodowania w przypadku błędu leżącego po stronie podmiotu wykonującego czynności doradztwa podatkowego. Wobec powyższego należy dołożyć wszelkich starań przy wyborze odpowiedniego podmiotu wykonującego czynności doradztwa podatkowego.

5. Poza niezwykle rozbudowaną odpowiedzialnością cywilno-prawną związaną z wykonywaniem czynności doradztwa podatkowego występuje także inny rodzaj odpowiedzialności, a mianowicie – jak wyżej wskazywano – odpowiedzialność dyscyplinarna, uregulowana w art. 64 ustawy o doradztwie podatkowym. Wykonywanie doradztwa podatkowego, podobnie jak w przypadku innych wolnych zawodów, związane jest niezależnie od odpowiedzialności cywilnej z ponoszeniem odpowiedzialności dyscyplinarnej. W przypadku niewykonania bądź

²⁴ Por. art. 86 i nast. ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U., nr 94, poz. 1037) z późn. zm.

nienależytego wykonania obowiązków zawodowych lub też dopuszczenia się czynów sprzecznych z szeroko pojmowanymi zasadami etyki zawodowej może zostać zastosowana sankcja w postaci pozbawienia prawa do wykonywania zawodu. Podmioty mające zastrzeżenia w stosunku do podmiotu wykonującego doradztwo podatkowe mogą uzewnętrznić ten fakt, składając skargę do zastępcy Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Od świadczących usługi doradztwa podatkowego wymagana jest wyższa staranność – są oni bowiem profesjonalistami w danej dziedzinie. Należy podkreślić, że odpowiednio wysoki poziom staranności działania wymagany jest od wszystkich przedstawicieli wolnych zawodów.

6. Kolejnym rodzajem odpowiedzialności występującym w przypadku wykonywania doradztwa podatkowego jest odpowiedzialność karna. Odpowiedzialność karną związaną z doradztwem podatkowym postrzega się w dwóch płaszczyznach. W obu przypadkach powiązana jest z obowiązkami spoczywającymi na świadczących usługi doradztwa podatkowego. Z jednej strony dotyczy podmiotów wykonujących doradztwo podatkowe bez spełnienia ustawowych wymogów, z drugiej strony stanowi represję karną w stosunku do podmiotów uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego, jednak niespełniających obowiązków, które nakłada na nie ustawa. Stopień i forma karnej odpowiedzialności są zróżnicowane. Wiele czynników ma wpływ na dotkliwość karnej represji. Ustawa o doradztwie podatkowym zawiera regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej. Wyraża to regulacja zawarta w art. 81 i art. 82 ustawy o doradztwie podatkowym, która w obu przypadkach przewiduje karę grzywny w przypadku naruszenia hipotezy normy prawa. Zgodnie z art. 81 przestępstwo popełnia ten, kto nie będąc uprawniony, w sposób zawodowy wykonuje czynności doradztwa podatkowego. Sankcją za złamanie tej reguły jest kara grzywny w wysokości do 50 tys. zł. Oznacza to, iż zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego przez podmioty wykraczające poza zakres objęty regulacją wyrażoną w art. 3 i 4 ustawy o doradztwie podatkowym, zawierającą wyszczególnione podmioty uprawnione do wykonywania doradztwa podatkowego, stanowi naruszenie przepisów prawa i podlega karze. Od chwili wejścia w życie ustawy o doradztwie podatkowym zachował się pierwotny kształt tej regulacji, obowiązujący do chwili obecnej. Wykonywanie czynności doradztwa podatkowego przed wejściem w życie ustawy o doradztwie podatkowym nie podlegało sankcji karnej.

Z kolei regulacja znajdująca swój wyraz w art. 82 ustawy o doradztwie podatkowym skierowana jest do podmiotów wykonujących doradztwo podatkowe, a mianowicie doradców podatkowych. Niniejsza regulacja przewiduje sankcję w postaci kary grzywny w wysokości do 5 tys. zł w przypadku naruszenia zasad formalnych wykonywania doradztwa podatkowego²⁵.

²⁵ Por. art. 82 ust. 1 pkt 1-2 ustawy o doradztwie podatkowym.

Poza regulacjami zawartymi w ustawie o doradztwie podatkowym odpowiedzialność karną przewiduje ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy²⁶. Zgodnie z tą regulacją odpowiedzialność karno-skarbowa spoczywa na podmiotach zajmujących się zawodowo prowadzeniem spraw gospodarczych²⁷, zatem czynności doradztwa podatkowego objęte będą restrykcją karno-skarbową. Poprzednia regulacja karno-skarbowa²⁸ nie przewidywała odpowiedzialności w tym przypadku. Wykonywanie doradztwa podatkowego powiązane jest z obowiązkami, których naruszenie powoduje odpowiedzialność przewidzianą w Kodeksie karnym skarbowym²⁹. W przypadku świadczenia usług doradztwa podatkowego podstawę ich wykonywania stanowi umowa zawarta między podmiotem wykonującym czynność a podmiotem, na rzecz którego czynność jest wykonywana. Zgodnie z regulacją zawartą w art. 9 § 3 przypisanie sprawstwa podmiotowi wykonującemu doradztwo podatkowe może nastąpić wyłącznie, gdy czyn ten jest zabroniony pod groźbą kary i ma charakter zawiniony, a ponadto gdy czyn narusza obowiązki wynikające z umowy. Wprowadza tym samym szczególną postać sprawstwa, w którym zachowanie danej osoby oceniane jest jak w przypadku sprawcy. Istnieją przypadki, w których Kodeks karny skarbowy przewiduje możliwość wyłączenia odpowiedzialności mimo naruszenia zasad w nim określonych. Jednym z tych przypadków jest instytucja czynnego żalu zawarta w art. 16, która polega na podejmowaniu działań niweczących jego zachowanie³⁰. Zatem w sytuacji gdy sprawca ujawni własny czyn zabroniony i jego istotne okoliczności oraz osoby współdziałające w jego popełnieniu, ma on możliwość korzystania z przesłanek instytucji czynnego żalu.

7. Poza odpowiedzialnością wynikającą z przepisów prawa występuje także rodzaj odpowiedzialności, który nie znajduje wyrazu w normach prawnych, jednakże posiada głębokie znaczenie w aspekcie moralnym³¹. Szeroko rozumiane pojęcie doradztwa podatkowego zawarte zostało w ustawie o doradztwie podatkowym z 1996 r. Elementem zakresu przedmiotowego ustawy o doradztwie podatkowym jest wykonywanie czynności doradztwa podatkowego w sposób zawodowy i odpłatny. Zatem podmioty wykonujące nieodpłatnie czynności wynikające

²⁶ Dz. U., nr 83, poz. 930; tekst jedn. Dz. U. z 2007 r., nr 111, poz. 765 z późn. zm.

²⁷ Por. art. 9 § 3 Kodeks karny skarbowy.

²⁸ Por. Ustawa karna skarbową z 26 października 1971 r. (Dz. U., nr 28, poz. 260).

²⁹ P. Tatarczak, J. Tatarczak, *Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 1.

³⁰ L. Wilk, *Komentarz do art. 16*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.

³¹ „Odpowiedzialność to nic innego jak przekonanie, że się jest rzeczywistym sprawcą aktu moralnego i jego skutków. Odpowiedzialność jest odpowiedzialnością w sytuacji, która jest konkretna, zmienna, często niepowtarzalna. Do tego, by poczucie odpowiedzialności rozwinęło się, człowiek musi mieć przekonanie, że w konkretnej sytuacji, w jakiej się znalazł, nie tylko wiedział, co należy zrobić, lecz rzeczywiście mógł to zrobić” (J. Tischner, *Wobec wartości*, Poznań 1992, s. 100).

z zakresu przedmiotowego doradztwa podatkowego nie ponoszą prawnej odpowiedzialności za wykonywane czynności. Podmiot, który udzielił nieodpłatnej mylnej porady, nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej literą prawa. Może jednak wchodzić w grę odpowiedzialność moralna, która jest ściśle powiązana z podmiotem udzielającym porady.

Należy podkreślić, iż odpowiedzialność moralna nie jest kategorią uznaną przez ekonomistów, ze względu na jej nieokreśloność, subiektywność i niemierzalność³².

Odpowiedzialność moralna jest ściśle powiązana z jednostką ludzką. Jej dolegliwość i doniosłość pozostaje w nierozdzielalnym związku z wrażliwością ludzką oraz możliwością i możliwościami postrzegania danej sytuacji.

8. Przedstawione powyżej tezy i regulacje wskazują na występowanie ścisłego związku instytucji odpowiedzialności z wykonywanymi przez określone podmioty czynnościami w zakresie doradztwa podatkowego. Instytucja odpowiedzialności wyznacza wiele horyzontów działalności, określa zasady i reguły postępowania, a ponadto kreuje stosunki międzyludzkie. Bez wątpienia pozostaje fakt, iż każdy rodzaj aktywności społecznej wiąże się z określoną odpowiedzialnością. Jej rodzaj, charakter oraz zakres wynika z cech danego zawodu. Formy czynności z zakresu doradztwa podatkowego pozostają w ścisłym związku z odpowiedzialnością wykonującego te czynności. Biorąc pod uwagę charakter i treść porad, opinii i wyjaśnień, należy stwierdzić, że są one bardzo zróżnicowane. Od świadczących usługi doradztwa podatkowego wymagany jest znaczny stopień staranności – są oni bowiem profesjonalistami w danej dziedzinie. Należy podkreślić, że odpowiednio wysoki poziom staranności działania wymagany jest od wszystkich przedstawicieli wolnych zawodów.

W literaturze wyrażany jest pogląd, według którego zakres odpowiedzialności jest zależny od posiadanej władzy³³. W zakresie doradztwa podatkowego posiadanie władzy trzeba utożsamiać z posiadaniem uprawnień do wykonywania czynności doradztwa podatkowego.

Należy podkreślić, że podatnik winien mieć ustawowo zagwarantowaną ochronę na wypadek nierzetelności podmiotu świadczącego usługi doradztwa podatkowego, któremu powierzył ich wykonanie. Z tych względów podstawą do tworzenia unormowań prawnych dotyczących doradztwa podatkowego był właśnie szeroko rozumiany interes podatnika. Nie ulega również wątpliwości, że zaufanie do doradców podatkowych, powiązane z gwarancją ponoszenia przez nich odpowiedzialności, staje się kluczowym elementem przesądzającym o wyborze danego doradcy.

³² A. Lewicka-Strzałecka, *op. cit.*, s. 8.

³³ H. Jonas, *Zasada odpowiedzialności*, przeł. M. Klimowicz, Kraków 1996.