

Henryk Dzwonkowski

## **Opinia prawna w sprawie możliwości uznania za podatnika na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego małżonka osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą<sup>1</sup>**

Legal opinion on whether the spouse of the natural person performing business may be considered a taxpayer under the provisions of the Fiscal Penal Code: The opinion states that if, on the basis of a tax legislation, only one of the spouses is the subject of the tax law, then the other spouse cannot be regarded as a taxpayer, also under the provisions of the Fiscal Penal Code. The analysis does not rule out the possibility that the other spouse be considered the subject of the tax, if he/she is engaged in business (financial) affairs of the taxpayer – including the keeping of tax records – but excluding the activities limited to assistance in the keeping of tax records, if such activity is not associated with a specific decision-making autonomy of the spouse in this regard.

**Keywords:** Fiscal Penal Code | marriage | tax law

**Słowa kluczowe:** Kodeks karny skarbowy | małżeństwo | prawo podatkowe

Profesor zwyczajny nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Łódzkiego;  
hdzwonkowski@poltax.pl.

### **Przedmiot opinii**

Przedmiotem opinii jest odpowiedź na następujące pytanie: czy w obecnym stanie prawnym w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej w postępowaniu dotyczącym przestępstwa skarbowego (z art. 54 § 2 Kodeksu karnego skarbowego; dalej: k.k.s.; w zbiegu z art. 60 § 1 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s. w związku z art. 7 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 3 k.k.s.) można uznać za podatnika osobę – współmałżonka nieprowadzącego formalnie tej działalności (mąż rozpoczął działalność przed zawarciem związku małżeńskiego), a jedynie pomagającego prowadzić księgowość?

<sup>1</sup> Opinia sporządzona 24 kwietnia 2014 r. na zlecenie Klubu Parlamentarnego Platforma Obywatelska; BAS-WASGiPU-823/14.

## Analiza prawna

Artykuł 54 k.k.s.<sup>2</sup> penalizuje przestępstwo uchylania się od opodatkowania. Stanowi on, że:

*§ 1. Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.*

*§ 2. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.*

*§ 3. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.*

Natomiast w art. 60 k.k.s. ujęto między innymi przestępstwo nieprowadzenia ksiąg, stanowiąc, że:

*§ 1. Kto wbrew obowiązкови nie prowadzi księgi, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.*

*§ 2. Kto wbrew obowiązкови nie przechowuje księgi w miejscu wykonywania działalności lub w miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, przedstawicielstwo lub oddział, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biuru rachunkowemu lub innemu uprawnionemu podmiotowi – w miejscu określonym w umowie z biurem rachunkowym lub w miejscu wskazanym przez kierownika jednostki, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.*

*§ 3. Karze określonej w § 2 podlega także ten podatnik lub płatnik, który nie zawiadamia w terminie właściwego organu o prowadzeniu księgi przez doradcę podatkowego, lub inny podmiot upoważniony do prowadzenia ksiąg w jego imieniu i na jego rzecz.*

*§ 4. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1–3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.*

Podmiotem czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. jest przede wszystkim podmiot mający status podatnika. Z kolei podmiotem czynu zabronionego określonego w art. 60 § 1 k.k.s. jest ten, kto ma obowiązek prowadzenia księgi, a takimi podmiotami są podatnik, płatnik lub inkasent, w zależności od rodzaju księgi. Wynika to także z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup>, która pojęcie ksiąg podatkowych wiąże z obowiązkiem ich prowadzenia przez te właśnie podmioty.

W przepisach Kodeksu karnego skarbowego pojęcie podatnika zostało normatywnie określone przez odesłanie do ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgod-

<sup>2</sup> Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.

<sup>3</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa.

nie z art. 53 § 30 k.k.s.: *Użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności: „czynności sprawdzające”, „deklaracja”, „informacja podatkowa”, „inkasent”, „kontrola podatkowa”, „obowiązek podatkowy”, „podatek”, „podatnik”, „płatnik”, „zwrot podatku”, mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), z tym że określenie „podatek” oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym; określenie „podatnik” oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym.*

W Ordynacji podatkowej pojęcie podatnika zostało zdefiniowane w jej art. 7 § 1 jako: *osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.*

Obowiązkiem podatkowym jest zaś – zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej – wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Obowiązek podatkowy ciąży więc na podmiocie podatku (określanym mianem podatnika) i musi on znajdować swoje źródło zawsze w ustawie podatkowej, która określa kategorie zdarzeń – takich jak np. uzyskiwanie dochodu lub przychodu przez podatnika – których wystąpienie powoduje powstanie obowiązku podatkowego po jego stronie. Z Ordynacji podatkowej nie wynika, aby małżeństwo miało podmiotowość prawnopodatkową (czyli mogło być uznane za podatnika). Nawet w wypadku łącznego opodatkowania małżonków na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> materialnie mamy do czynienia z dwoma podatnikami (osobami fizycznymi), których dochody sumuje się dla potrzeb wymiaru zobowiązania podatkowego i którzy ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty<sup>5</sup>. Przy czym chodzi tu o odpowiedzialność podatkową za wykonanie zobowiązania podatkowego (zapłatę podatku), nie zaś o odpowiedzialność karną za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, która jest zawsze spersonalizowana (zindywidualizowana) i dotyczy konkretnego sprawcy czynu zabronionego.

Z ustawy – Ordynacja podatkowa, do której odsyła art. 53 § 30 k.k.s., nie wynika zatem, aby małżonek mógł być uznany za podatnika z tytułu obowiązku podatkowego ciążącego zgodnie z ustawą podatkową na jego współmałżonku.

<sup>4</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.

<sup>5</sup> Zob. art. 92 § 3 Ordynacji podatkowej; por. też M. Niezgodka-Medek, *Komentarz do art. 7 [w:] S. Babiarz i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.

W doktrynie prawa karnego skarbowego wskazuje się, że określenie „podatnik”, użyte w art. 54 § 1 k.k.s., jest odniesione do danego rodzaju podatku, co do którego sprawca w realiach konkretnego stanu faktycznego uchyla się od opodatkowania<sup>6</sup>. Podkreślić tu należy, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego akcentuje się, iż podatnikiem w rozumieniu norm Kodeksu karnego skarbowego może być tylko ten: *czyj obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających zobowiązany podmiot oraz przedmiot i stawkę opodatkowania*<sup>7</sup>. Jeżeli więc w świetle przepisów określonej ustawy podatkowej podmiotem danego podatku (podatnikiem) jest jeden ze współmałżonków (np. działalność gospodarcza będąca źródłem przychodu prowadzona jest tylko na imię i nazwisko jednego z nich), to osoby będącej małżonkiem podatnika prowadzącego taką działalność gospodarczą nie można uznać za podatnika w rozumieniu przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Konstatacja ta nie wyklucza jednak *a priori* odpowiedzialności karnoskarbowej małżonka podatnika. Artykuł 9 § 3 k.k.s. – wskazany w treści pytania będącego przedmiotem niniejszej opinii – przewiduje bowiem, że: *Za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto 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 niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną*.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego podkreśla się, że przepis art. 9 § 3 k.k.s. poszerza odpowiedzialność karną za sprawstwo w aspekcie podmiotowym. Norma ta rozszerza potencjalny krąg podmiotów czynów zabronionych określonych w Kodeksie karnym skarbowym<sup>8</sup>. Zakres podmiotowy odpowiedzialności przewidzianej w art. 9 § 3 k.k.s. nie ogranicza się wyłącznie do przypadków, gdy zdarzenie podlegające penalizacji miało miejsce w podmiocie określonym kolektywnie (zbiorowo), czyli gdy podatnikiem jest np. osoba prawna, ale również gdy podatnikiem jest osoba fizyczna, a sprawcą przestępstwa jest inna osoba fizyczna zajmująca się sprawami gospodarczymi (w tym także finansowymi) podatnika<sup>9</sup>.

Podstawową przesłanką odpowiedzialności na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. jest „zajmowanie się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi”, osoby fizycznej lub innych podmiotów wskazanych w tym przepisie. Przy czym

<sup>6</sup> Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 54 k.k.s.* [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.

<sup>7</sup> Zob. np. wyrok SN z 1 grudnia 2005 r., sygn. akt IV KK 122/05, LEX nr 171901.

<sup>8</sup> Zob. wyrok SN z 7 listopada 2013 r., sygn. akt V KK 158/13, LEX nr 1391557; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 238–239.

<sup>9</sup> Zob. wyrok SN z 22 lutego 2006 r., sygn. akt III KK 213/05, LEX nr 181313.

podstawa zajmowania się sprawami gospodarczymi innej osoby została ujęta przez ustawodawcę bardzo szeroko. Może to być:

- przepis prawa,
- decyzja właściwego organu,
- umowa,
- faktyczne wykonywanie czynności składających się na zajmowanie się sprawami gospodarczymi innego podmiotu.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że możliwość zajmowania się sprawami gospodarczymi (w szczególności finansowymi) osoby fizycznej na podstawie przepisu prawa dotyczy między innymi małżonków, którzy na mocy ustawy z 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2012 r. poz. 788, ze zm.; dalej: k.r.o.) zajmują się sprawami gospodarczymi wzajemnie wobec siebie na podstawie art. 36 i 36<sup>1</sup> k.r.o., o ile nie odebrano im prawa zarządu majątkiem współmałżonka i nie dokonali ograniczenia lub wyłączenia wspólności ustawowej<sup>10</sup>.

Samo pojęcie „zajmowania się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi” nie zostało w Kodeksie karnym skarbowym zdefiniowane. W doktrynie i orzecznictwie wyjaśnia się, że pojęcie to obejmuje wszelkiego rodzaju czynności prawne i faktyczne, które są podejmowane w związku z działalnością danego podmiotu. Muszą jednak dotyczyć jego sfery gospodarczej (tzn. sfery organizacji oraz wymiany dóbr i usług), a ściślej finansowej. Nie można natomiast utożsamiać spraw gospodarczych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przy czym w judykaturze i piśmiennictwie powszechnie przyjmuje się, że do zakresu spraw gospodarczych (finansowych) należy w szczególności prowadzenie ksiąg podatkowych podatnika i innych ewidencji dla celów podatkowych, jak i sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych<sup>11</sup>. Jednakże w literaturze przedmiotu podkreśla się również, że zajmowanie się sprawami gospodarczymi innej osoby musi zakładać pewną samodzielność działania i podejmowania decyzji, a nie jedynie sprowadzać się do czynności pomocniczych czy natury technicznej<sup>12</sup>. Stąd wskazuje się, że nie spełnia

<sup>10</sup> Zob. M. Zbrojewska, *Odpowiedzialność karna skarbową osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi. Komentarz praktyczny*, Vademecum Doradcy Podatkowego on-line, nr 71513.

<sup>11</sup> Zob. *Komentarz do art. 9 k.k.s.* [w:] B. Kurzępa, W. Kotowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007; P. Kardas, *Komentarz do art. 9 k.k.s.* [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012; oraz wyroki SN z: 22 lutego 2006 r., sygn. akt III KK 213/05, LEX nr 181313; 7 listopada 2013 r., sygn. akt V KK 158/03, LEX nr 1391557.

<sup>12</sup> Zob. m.in. *Komentarz do art. 9 k.k.s.* [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2012; G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2007, s. 42.

powyższego wymogu tzw. poradnictwo podatkowe, czyli udzielanie porad, opinii i wyjaśnień podatnikowi, ani też udzielanie im jedynie pomocy w prowadzeniu ksiąg lub sporządzaniu zeznań czy deklaracji podatkowych<sup>13</sup>. Również w orzecznictwie akcentuje się, że działalność polegająca na zajmowaniu się sprawami gospodarczymi (w tym finansowymi) innego podmiotu, obejmująca w szczególności obsługę księgową, powinna mieć charakter stanowczy i decyzyjny, a nie sprowadzać się wyłącznie do czynności „buchalteryjnych” (technicznych)<sup>14</sup>.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że przepis art. 9 § 3 k.k.s. nie tworzy samodzielnej podstawy odpowiedzialności karnoskarbowej, w tym znaczeniu, że nie penalizuje on odrębnego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Zarówno w judykaturze, jak i w doktrynie wskazuje się bowiem, że podstawa odpowiedzialności osoby wskazanej w art. 9 § 3 k.k.s. (tj. osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi, w tym finansowymi, innej osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej) jest nader złożona, gdyż składa się na nią zarówno ten przepis, jak i odpowiedni przepis części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, określający znamiona popełnienia konkretnego czynu zabronionego. Innymi słowy, przesłanka odpowiedzialności tej osoby wystąpi wówczas, gdy jej zachowanie wypełnia zarówno znamiona „zajmowania się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi” innego podmiotu, jak i znamiona strony podmiotowej (umyślność lub nieumyślność) i strony przedmiotowej konkretnego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego określonego w dziale II Kodeksu karnego skarbowego – Część szczególna, np. przestępstwa wskazanego w art. 54 k.k.s. (uchylenie się od opodatkowania). W wyroku Sądu Najwyższego z 7 listopada 2013 r. (sygn. akt V KK 158/13) wyjaśniono, że sformułowanie użyte w art. 9 § 3 k.k.s., z którym ustawa wiąże sprawstwo przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z zajmowaniem się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi wymienionych tam podmiotów, nakazuje rozważenie w każdym konkretnym wypadku, czy do owego „zajmowania się sprawami” należą także zachowania wymagane normą sankcjonowaną wyrażoną w konkretnym przepisie prawa karnego skarbowego. Jeśli tak, to za naruszenie tej normy osoba, o której mowa w art. 9 § 3 k.k.s., może odpowiadać jak sprawca.

Dlatego w doktrynie wskazuje się, że przepis art. 9 § 3 w związku z art. 54 k.k.s. znajduje zastosowanie również wówczas, gdy obowiązek ujawnienia przedmiotu opodatkowania lub złożenia deklaracji ciąży na osobie fizycznej, która zajmuje się sprawami gospodarczymi (w tym finansowymi) innej osoby fizycznej – mającej status podatnika – na jednej ze wskazanych w tym przepisie

<sup>13</sup> Zob. T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, komentarz do art. 9 k.k.s.

<sup>14</sup> Por. uzasadnienie wyroku SN z 22 lutego 2006 r., sygn. akt III KK 213/05.

podstaw<sup>15</sup>. Z kolei w odniesieniu do znamion czynu zabronionego z art. 60 § 1 k.k.s. (przestępstwo nieprowadzenia ksiąg) podnosi się, że jak sprawca może odpowiadać także ten, kto spełni warunki wskazane w art. 9 § 3 k.k.s., a więc osoba, której podatnik powierzył prowadzenie księgi, gdy osoba ta zaniecha jej prowadzenia<sup>16</sup>.

Przenosząc te ustalenia na grunt niniejszej analizy, należy wskazać, że przypisanie małżonkowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie art. 54 § 2 lub art. 60 § 1 w związku z art. 9 § 3 k.k.s. wymaga wykazania, że zakres spraw gospodarczych (finansowych), jakimi zajmował się małżonek, obligował go do ujawniania przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub składania deklaracji podatkowych dotyczących działalności gospodarczej podatnika i że, zaniedbując ten obowiązek, naraził podatek na uszczuplenie (art. 54 k.k.s. w związku z art. 9 § 3 k.k.s.), bądź też wykazania, iż podatnik powierzył małżonkowi prowadzenie ksiąg (art. 60 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 3 k.k.s.). Innymi słowy, czynności wykonywane przez małżonka podatnika muszą stanowić zastępcze wypełnienie obowiązków podatnika wynikających z art. 54 lub 60 § 1 k.k.s., a ponadto jego zachowanie musi cechować się umyślnością<sup>17</sup>.

W sytuacji, gdy działanie małżonka podatnika ograniczało się jedynie do pomocy w prowadzeniu ksiąg podatkowych podatnika, udowodnienie powyższych okoliczności (znamion przestępstwa) w odniesieniu do małżonka może być w praktyce bardzo utrudnione, gdyż sam fakt udzielania pomocy w prowadzeniu ksiąg nie jest równoznaczny z powinnością składania (sporządzania) przez małżonka deklaracji podatkowych podatnika ani nie musi oznaczać, że księgi te zostały powierzone małżonkowi do samodzielnego prowadzenia (i że małżonek miał w tym zakresie swobodę decyzyjną) – a tym samym nie świadczy to o wypełnieniu przesłanek odpowiedzialności karnej z art. 54 lub art. 60 § 1 k.k.s. w związku z art. 9 § 3 k.k.s.

## Podsumowanie

Reasumując, w sytuacji, gdy w świetle przepisów określonej ustawy podatkowej podmiotem danego podatku (podatnikiem) jest jeden ze współmałżonków (np. działalność gospodarcza będąca źródłem przychodu jest prowadzona

<sup>15</sup> Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 54 k.k.s.* [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.

<sup>16</sup> Por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, Komentarz do art. 60 k.k.s.; oraz G. Łabuda, *Komentarz do art. 60 k.k.s.* [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.

<sup>17</sup> Por. R. Zabłocki, „Rzeczpospolita” 2005, nr 11, s. 24; oraz wyrok SN z 22 lutego 2006 r., sygn. akt III KK 213/05.

tylko na imię i nazwisko jednego z nich), to osoby będącej małżonkiem podatnika prowadzącego taką działalność gospodarczą nie można uznać za podatnika również na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Powyższa konstatacja nie wyklucza jednak *a priori* odpowiedzialności karnoskarbowej małżonka podatnika na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. w związku z art. 54 § 2 lub art. 60 § 1 k.k.s., gdy zostanie udowodnione, że małżonek zajmował się sprawami gospodarczymi (finansowymi) podatnika – w czym mieści się również prowadzenie ksiąg podatkowych.

Jednakże nie wypełnia znamion „zajmowania się sprawami gospodarczymi (w szczególności finansowymi)” podatnika aktywność jego małżonka ograniczająca się jedynie do pomocy w prowadzeniu ksiąg podatkowych, jeżeli nie wiąże się ona z określoną samodzielnością decyzyjną małżonka w tym zakresie.

Ustalenie charakteru i rzeczywistego zakresu czynności wykonywanych przez małżonka podatnika wymaga każdorazowo wyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności konkretnego stanu faktycznego. Do przypisania odpowiedzialności karnoskarbowej małżonkowi podatnika na podstawie art. 54 § 2 lub art. 60 § 1 w związku z art. 9 § 3 k.k.s. konieczne jest wypełnienie jego zachowaniem wszystkich znamion przestępstwa określonych w tych przepisach, zarówno znamion strony przedmiotowej w nich wskazanych, jak i znamion strony podmiotowej przestępstwa (w tym umyślności działania sprawcy). Przesłanki stypizowane w art. 54 i art. 60 k.k.s. można bowiem popełnić wyłącznie umyślnie.