

ORZECZENIE
WYŻSZEGO SĄDU DYSCYPLINARNEGO
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH

Warszawa, dnia 28 lipca 2020 r.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny KIDP
w następującym składzie:

Przewodniczący - doradca podatkowy – Mirosław Michna

Sędzia - doradca podatkowy – Alicja Sarna

Sędzia - doradca podatkowy – Krzysztof Wojtowicz

Protokolant - Karolina Żebrowska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 28 lipca 2020 roku

odwołania obrońcy Obwinionego Pana doradcy podatkowego nr wpisu od orzeczenia Kujawsko- Pomorskiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Bydgoszczy Krajowej Izby Doradców Podatkowych wydanego w dniu 8 października 2019 r. w sprawie o sygn. SD 333/18 o czyny polegające na nienależnym wykonywaniu obowiązków zawodowych doradcy podatkowego określonych prawem poprzez naruszenie przepisów art. 36 pkt. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jednolity: Dz. U. z 2011 nr 41 poz. 213 ze zm., (dalej: "Ustawa o doradztwie podatkowym"), poprzez nieregularne opłacanie składki członkowskiej na rzecz samorządu doradców podatkowych Krajowej Izby Doradców Podatkowych stanowiące naruszenie art. 36 pkt 3 w zw. z art. 64 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j.: Dz. U. z 2011 nr 41 poz. 213 ze zm.) w zw. z art. 11d i art. 11e ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych (tekst ujednolicony Uchwałą nr 2/2014 Krajowej Rady Doradców Podatkowych)

Po ustaleniu, że Obwinionemu zarzucono czyn z art. 64 ust. 1 pkt 1 i 2 Ustawy o doradztwie podatkowym to jest o naruszenie obowiązku regularnego opłacania składek członkowskich wynikający z art. 36 pkt. 3 Ustawy o doradztwie podatkowym poprzez brak uiszczenia na dzień 16 kwietnia 2018 r. składek na kwotę 560 zł tym samym okres przekraczający 6 okresów składkowych

orzeka:

1. na podstawie art. 437 § 1 kpk utrzymać w mocy zaskarżone orzeczenie Kujawsko-Pomorskiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Bydgoszczy Krajowej Izby Doradców Podatkowych z dnia 8 października 2019 r. sygn. SD 333/18
2. na podstawie art. 636 § 1 kpk kosztami postępowania obciążyć Krajową Izbę Doradców Podatkowych.

UZASADNIENIE

Wyższy Sąd Dyscyplinarny rozpoznał sprawę przeciwko doradcy podatkowemu Panu [imię], nr wpisu: [nr wpisu], obwinionemu o czyny polegające na nienależyтым wykonywaniu obowiązków zawodowych doradcy podatkowego określonych prawem poprzez naruszenie przepisów art. 36 pkt 3 w zw. z art. 64 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jednolity: Dz. U. z 2011 nr 41 poz. 213 ze zm., (dalej: "Ustawa o doradztwie podatkowym"), poprzez nieregularne opłacanie składki członkowskiej na rzecz samorządu doradców podatkowych Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

W następstwie pisma Skarbnika Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 25 kwietnia 2018 r. wskazującego na zaległość we wpłacie składek członkowskich na rzecz Krajowej Izby Doradców Podatkowych przez doradcę podatkowego Pana [imię], wszczęte zostało postępowanie wyjaśniające przez Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych. W dniu 4 grudnia 2018 r. Rzecznik Dyscyplinarny sporządził wniosek o ukaranie Pana [imię] a przekazany do sądu dyscyplinarnego I instancji w dniu 10 grudnia 2018r.

Z wniosku o ukaranie wynikało, że dokonana przez Rzecznika Dyscyplinarnego weryfikacja stanu zaległości w składkach członkowskich wykazała na 28 listopada 2018 r. zaległość w kwocie 160 zł, podczas gdy stan zaległości w składkach na 16 kwietnia 2018 r. jak wynikało z zawiadomienia Skarbnika Krajowej Rady Doradców Podatkowych wynosił 560 zł.

Po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 października 2019 r. wniosku o ukaranie, orzeczeniem z dnia 8 października 2019 r. sygn. SD 333/18 Kujawsko-Pomorski Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego w Bydgoszczy Krajowej Izby Doradców Podatkowych uznał Obwinionego za winnego zarzucanych mu czynów polegających na nienależyтым wykonywaniu obowiązków zawodowych doradcy podatkowego określonych prawem tj. wykonywanie zawodu doradcy podatkowego z naruszeniem art. 36 pkt 3 w zw. z art. 64 ust. 1 pkt 1 i 2 Ustawy o doradztwie podatkowym i wymierzył Obwinionemu karę nagany. Sąd dyscyplinarny rozszerzył przy tym opis zarzucanego czynu wskazując na związek art. 36 pkt 3 Ustawy o doradztwie podatkowym z zapisami art. 11d i art. 11e ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych (tekst ujednolicony Uchwałą nr 2/2014 Krajowej Rady Doradców Podatkowych). Orzeczenie zostało obrońcy Obwinionego doręczone w dniu 10 grudnia 2019r.

Sąd dyscyplinarny I uznał za udowodniony czyn zarzucany mu przez Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych w złożonym wniosku o ukaranie. W uzasadnieniu sąd wskazał, że Obwiniony naruszył zasady etyki doradców podatkowych a „wobec ewidentnych dowodów winy oraz wobec braku dowodów niewinności” wymierzył karę dyscyplinarną nagany.

Od powyższego orzeczenia pismem datowanym 20 grudnia 2019 r. (data wpływu 30 grudnia 2019 r.) obrońca Obwinionego złożył odwołanie, zarzucając zaskarżonemu rozstrzygnięciu naruszenie :

1. art. 64 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym w zw. z art. 11d i 11e ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych poprzez bezprawne zastosowanie przedmiotowych

przepisów do czynu zarzucanego obwinionemu;

2. art. 36 pkt 3 w zw. z art. 64 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym poprzez zastosowanie przepisu w sytuacji nieustalenia w toku postępowania ziszczenia się strony przedmiotowej czynu w postaci braku regularności w opłacaniu składek przez obwinionego;
3. art. 17 § 1 pkt 9 kpk i art. 399 § 1 kpk w zw. z art. 14 § 1 kpk w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym będącą bezwzględną przyczyną odwoławczą o której mowa w art. 439 § 1 pkt 9 kpk poprzez wyjście przez Sąd poza granice oskarżenia, a w konsekwencji skazanie obwinionego mimo braku skargi uprawnionego oskarżyciela (naruszenie zasad etyki);
4. art 424 § 1 i § 2 kpk w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym poprzez sporządzenie uzasadnienia wyroku nie poddającego się weryfikacji w trybie postępowania odwoławczego i nie zawierającego obligatoryjnego uzasadnienia faktycznego, relacji z postępowania dowodowego, oceny zebranych dowodów i toku rozumowania sądu czy motywów rozstrzygnięcia i podstawy wymiaru kary.
5. art. 4 kpk, art. 7 kpk oraz art. 410 kpk poprzez dokonanie oceny materiału dowodowego wbrew zasadzie swobodnej oceny dowodów wyrażającej się przyjęciem, iż samo oświadczenie Skarbnika Krajowej Izby Doradców Podatkowych sformułowane w zawiadomieniu jest wystarczającym dowodem na udowodnienie okoliczności nieregularnego opłacania przez Obwinionego składki członkowskiej na rzecz samorządu.

Uwzględniając powyższe zarzuty obrońca Obwinionego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i uniewinnienie Obwinionego.

Rozpoznając niniejszą sprawę Wyższy Sąd Dyscyplinarny Krajowej Izby Doradców Podatkowych zważył, co następuje.

Orzeczenie Kujawsko- Pomorskiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Bydgoszczy Krajowej Izby Doradców Podatkowych, jako odpowiadające prawu należało utrzymać w mocy.

Odnosząc się kolejno do zarzutów odwołania stwierdzić należało, co następuje.

1. Nie można uznać, że przepisy art. 64 ust. 2 Ustawy o doradztwie podatkowym i art. 11d i art.11e ust. 2 Zasad etyki doradców podatkowych zostały zastosowane bezprawnie. Co prawda podstawa nałożenia na członków samorządu doradców podatkowych obowiązku uiszczania składek wynika wyłącznie z art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym, ale też ten przepis podawany jest przez sąd dyscyplinarny jako naruszony obowiązek zawodowy skutkujący jedynie popełnieniem deliktu dyscyplinarnego o którym mowa w art. 64 ust. 1 pkt 1 Ustawy o doradztwie podatkowym. Art. 64 ust. 2 dotyczy jedynie wymiaru kary dyscyplinarnej związanej z popełnieniem powyższego przewinienia dyscyplinarnego. Z kolei art. 11d i art.11e ust. 2 Zasad etyki doradców podatkowych co prawda nie dotyczy kwestii składek członkowskich, ale zasad podnoszenia kwalifikacji

zawodowych, ale został wskazany jedynie jako przepis związany z przepisem art. 36 pkt 3 Ustawy o doradztwie podatkowym zawierającym normę naruszoną zachowaniem Obwinionego. Brak zatem z perspektywy sądu odwoławczego przestrzeni do analizy zarzucanej bezprawności chyba żeby przyjąć, że autorowi odwołania chodziło o błąd w ustaleniach faktycznych sądu I instancji o czym mowa w pkt 2 poniżej. Na marginesie jedynie wskazać należy, że Zasady Etyki Doradcy Podatkowego odnoszą się do kwestii składek członkowskich jedynie w art. 15b ust.4 wskazując, że zaleganie z zapłatą składki członkowskiej za co najmniej 6 okresów składkowych, stanowi podstawę do wszczęcia postępowania dyscyplinarnego.

2. Jak wyżej wskazano podstawą odpowiedzialności jest co do zasady norma zawarta w Ustawie o doradztwie podatkowym. Zasady etyki w art. 15b ust. 4 doprecyzowują jedynie zasady wszczynania postępowania wskazując kiedy postępowanie takie ma charakter uporczywy a więc szczególnie naganny. Z perspektywy ustawowej zatem należy przyjąć, że każdy świadomy akt niepłacenia składek przez osobę wpisaną na listę doradców podatkowych stanowi wystarczającą podstawę do uznania, iż doszło do popełnienia deliktu dyscyplinarnego. Obwiniony przez cały czas pozostawał doradcą podatkowym wpisanym w sposób zgodny z prawem na listę, a Wyższy Sąd Dyscyplinarny nie powziął informacji o zaistnieniu przesłanek nakazujących skreślenie Obwinionego z listy z mocy prawa. W konsekwencji, Obwiniony jako doradca podatkowy powinien wykonywać ten zawód zgodnie z przepisami Ustawy o doradztwie podatkowym, w tym w sposób terminowy regulować opłacanie składek. Fakt uzyskania statusu doradcy podatkowego implikuje, że Obwiniony co najmniej powinien przewidywać, że swoim działaniem narusza postanowienia art. 36 pkt 3 Ustawy o doradztwie podatkowym. Fakt niepłacenia składek został przy tym potwierdzony pismem Skarbnika z 25 kwietnia 2018 r. oraz ustaleniami Rzecznika Dyscyplinarnego odnoszonymi się do stanu z dnia 28 listopada 2018r. Ich zgodność ze stanem rzeczywistym nie była kwestionowana przez Obwinionego w trakcie postępowania wyjaśniającego i przed sądem dyscyplinarnym I instancji a dane pochodzą wewnętrznych systemów ewidencyjnych Krajowej Izby Doradców Podatkowych gdzie ostatni uzyskany przez sąd stan wpłat składek na 13 lipca 2020r. wskazuje na nadpłatę w wysokości 320 zł.
3. Chybiony jest argument o wyjściu sądu dyscyplinarnego poza zarzuty sformułowane przez Rzecznika Dyscyplinarnego we wniosku o ukaranie. Jak wyżej wskazano dodane w opisie zarzucanego czynu odwołanie do art. 11d i art.11e ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych aczkolwiek nietrafne nie mogło być podstawą do uznania odpowiedzialności dyscyplinarnej Obwinionego. Powyższe zapisy Zasad Etyki Doradców Podatkowych zostały wskazane jedynie jako związane z zarzucanym naruszeniem art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym nie mogą zatem rozstrzygać o odmiennym od wskazanego przez Rzecznika określeniu czynu zabronionego.
4. Nie można się zgodzić z zarzutem naruszenia art. 424 § 1 i § 2 kpk. Przedmiotem kontroli sądu odwoławczego jest nie tyle samo uzasadnienie wyroku, lecz zgromadzony w sprawie materiał dowodowy stanowiący jego podstawę. Przedmiotem analizy powinno zatem pozostać to czy sąd dyscyplinarny popełnił uchybienia w procesie ustalenia podstawy faktycznej i dowodowej rozstrzygnięcia, które to uchybienia mogły mieć wpływ na treść orzeczenia, ponieważ dotyczyły istotnych okoliczności i dowodów. W niniejszej sprawie sąd dyscyplinarny co prawda uznał za podstawę orzeczenia materiały zebrane przez Rzecznika Dyscyplinarnego jednakże nie można zignorować faktu, iż ani Obwiniony ani jego obrońca nie przedstawili jakiegokolwiek dowodów przeciwnych lub chociażby wniosków

dowodowych. Podkreślić należy, że przepis art. 4 k.p.k. formułuje zaś jedynie „adresowaną do organów postępowania karnego zasadę obiektywizmu. Wskazany przepis zawiera, wyłącznie ogólną zasadę postępowania, nie nakazuje zaś ani nie zakazuje sądowi konkretnego sposobu procedowania. Wykazanie, że w toku postępowania odwoławczego doszło do naruszenia zasady obiektywizmu wymaga wskazania uchybień konkretnych przepisów służących realizacji tej zasady”.¹

5. W kontekście wskazań zawartych w pkt 4 powyżej trudno zaakceptować zarzut naruszenia art. 4 kpk, art. 7 kpk i art. 410 kpk. Co prawda „zgodnie z wymogiem określonym treścią art. 410 k.p.k., wydając wyrok sąd nie tylko nie może opierać się na materiale nieujawnionym na rozprawie, ale też nie wolno mu wydać go jedynie na podstawie części ujawnionego materiału dowodowego. Zawsze bowiem wydanie wyroku musi być następstwem analizy całokształtu okoliczności, w tym również i tych, które jego trafność podważają”.² Jednakże orzekając w niniejszej sprawie sąd dyscyplinarny oparł się w całości na zgromadzonych przez Rzecznika Dyscyplinarnego materiałach wskazujących brak uiszczenia składek członkowskich w należytej wysokości. Obwiniony nie kwestionował na żadnym etapie postępowania wskazywanych przez Rzecznika Dyscyplinarnego kwot zaległości we wpłatach składek.

Niezależnie od wskazanych argumentów podkreślić należy, że tak jak ustalił Rzecznik Dyscyplinarny na dzień 16 kwietnia 2018 r. zaległość w opłacaniu składek na rzecz Krajowej Izby Doradców Podatkowych wyniosła 560 zł. W tym miejscu wskazać należy, że Zasady Etyki Doradców Podatkowych przewidują w art. 15b ust. 4, że zaleganie z zapłatą składki członkowskiej za co najmniej 6 okresów składkowych, stanowi podstawę do wszczęcia postępowania dyscyplinarnego. Biorąc powyższe pod uwagę na dzień wszczęcia postępowania dyscyplinarnego warunek zaległości za 6 okresów składkowych został spełniony.

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji wyroku.

¹ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2008 r. II KK 275/07 (www.sip.lex.pl nr 346665).

² Wyrok SN z dnia 23 lipca 2008 r. V KK 12/08 (www.sip.lex.pl nr 438485).