

Łódź, 26 listopada 2018 r.

**Sąd Dyscyplinarny
Krajowej Izby Doradców Podatkowych
Łódzki Oddział Zamiejscowy w Łodzi**

Sygn. akt SD 133/17

**ORZECZENIE
SĄDU DYSCYPLINARNEGO
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH**

Łódzki Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego w składzie:

Przewodniczący: doradca podatkowy Mateusz Latkowski
Sędzia: doradca podatkowy Małgorzata Petrus
Sędzia: doradca podatkowy Michał Sroczyński

Protokolant: doradca podatkowy Marek Olejniczak

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 listopada 2018 r. sprawy z wniosku Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych z 30 października 2017 r. (numer repertorium 651/2017/44/2017/ŁÓD) o ukaranie doradcy podatkowego (nr wpisu), obwinionego o czyny polegające na:

- nieudostępnieniu dokumentów potwierdzających zawarcie umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego, co stanowi naruszenie art. 11a zasad etyki doradców podatkowych,
- rezygnacji z przyjętego zlecenia w sposób uniemożliwiający skorzystanie z pomocy prawnej innej osoby, co stanowi naruszenia art. 11c zasad etyki doradców podatkowych,

uznaje obwinionego:

- **winnym naruszenia przepisu art. 11a zasad etyki doradców podatkowych,**
- **winnym naruszenia przepisu art. 11c zasad etyki doradców podatkowych,**

oraz wymierza mu, na podstawie art. 64 ust. 2 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym, karę nagany.

Przewodniczący
Mateusz Latkowski

Sędzia
Małgorzata Petrus

Sędzia
Michał Sroczyński

UZASADNIENIE

Sąd przystępując do rozpoznania przedmiotowej sprawy dokonał analizy akt sprawy oraz dokonał wstępnej oceny spełnienia warunków formalnych postępowania, przede wszystkim okoliczności, czy stronom postępowania w prawidłowy sposób doręczono wszelkie zawiadomienia.

Po przeprowadzeniu pozytywnej weryfikacji warunków formalnych postępowania, Sąd dokonał analizy wniosku Rzecznika Dyscyplinarnego i dokonał oceny materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu wyjaśniającym znajdującego się w aktach sprawy.

Rzecznik Dyscyplinarny wniósł o ukaranie Obwinionego, doradcy podatkowego, karą nagany, za czyny polegające na:

- nieudostępnieniu dokumentów potwierdzających zawarcie umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego, co stanowi naruszenie art. 11a zasad etyki doradców podatkowych,
- rezygnacji z przyjętego zlecenia w sposób uniemożliwiający skorzystanie z pomocy prawnej innej osoby, co stanowi naruszenia art. 11c zasad etyki doradców podatkowych.

Z ustaleń poczynionych przez Rzecznika Dyscyplinarnego wynika, że 23 maja 2017 r. do samorządu doradców podatkowych wpłynął wniosek, reprezentowanej przez o wszczęcie postępowania wyjaśniającego w sprawie Obwinionego w zakresie popełnienia przez Obwinionego czynu sprzecznego z zasadami etyki zawodowej. We wniosku opisano dwa czyny, wskazane powyżej.

W toku postępowania wyjaśniającego Obwiniony odbierał korespondencję oraz złożył wyjaśnienia. Z wyjaśnień tych wynika, że Obwiniony kwestionuje popełnienie deliktów dyscyplinarnych. W odniesieniu do czynu polegającego na nieudostępnieniu dokumentów potwierdzających zawarcie umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej Obwiniony wskazał, że pełnomocnik Pokrzywdzonej nieprawidłowo skierował wezwanie do Stwierdził, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, nie jest podmiotem praw i obowiązków – pismo winno zostać skierowane do doradców podatkowych, wspólników spółki. Wskazał ponadto, że art. 11a Zasad etyki nakazuje okazać polisę, a nie udostępnić dane dotyczące polisy. W odniesieniu do czynu polegającego na rezygnacji z przyjętego zlecenia w sposób uniemożliwiający skorzystanie z pomocy prawnej innej osoby Obwiniony wskazał, po pierwsze, że rozwiązanie umowy o prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów nastąpiło z uwagi na naruszenie jej postanowień przez Pokrzywdzoną (uporczywe niedochowanie terminów dostarczania dokumentacji księgowej), po drugie, że Pokrzywdzona powinna przewidzieć skutek w postaci rozwiązania umowy w trybie natychmiastowym, a zatem sama naraziła się na konieczność poszukiwania pomocy w zakresie księgowości tuż przed upływem terminu do obliczenia zaliczki na podatek dochodowy. Stwierdził ponadto, że w obecnej sytuacji gospodarczej (wielości podmiotów zapewniających usługi księgowe) powierzenie obsługi księgowej nawet w ostatnim dniu terminu nie stanowi problemu.

Z informacji przedstawionych przez Rzecznika Dyscyplinarnego wynika ponadto, że Obwiniony nie był uprzednio karany dyscyplinarnie.

Sąd uznał, że przedstawione w sprawie dowody są wiarygodne a stan faktyczny sprawy nie budzi wątpliwości.

Odnosząc się do pierwszego zarzutu zawartego we wniosku o ukaranie Sąd stwierdza, że przepis art. 36 ustawy o doradztwie podatkowym wskazuje na podstawowe obowiązki doradcy podatkowego. W pkt 1 tego przepisu wskazano, że doradca podatkowy obowiązany jest postępować zgodnie z przepisami prawa, ze złożonym ślubowaniem i z zasadami etyki zawodowej. Zgodnie z art. 11a Zasad Etyki Doradców Podatkowych (uchwała Drugiego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych nr 28/2018 z 22 stycznia 2006 r. z późn. zm.) na żądanie klienta doradca podatkowy ma obowiązek okazania aktualnej polisy lub innego dokumentu potwierdzającego zawarcie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego. Przepis ten jest jasny i nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Pokrzywdzona zawarła umowę na prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów z, w imieniu której działał Obwiniony oraz Umowa nie wskazywała konkretnego współnika Spółki jako zobowiązanego do wykonywania czynności doradztwa podatkowego na rzecz Pokrzywdzonej – przeciwnie, z umowy wynika, że czynności te miały być wykonywane przez wszystkich współników – doradców podatkowych, w tym przez Obwinionego. Niewątpliwie zatem po stronie Obwinionego istniał obowiązek opisany w art. 11a Zasad Etyki Doradców Podatkowych. Nie jest uzasadnione twierdzenie Obwinionego, zgodnie z którym wezwanie zostało sporządzone błędnie. Stosownie do art. 860 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.) przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Zgodnie zaś z art. 864 Kodeksu cywilnego za zobowiązania spółki wspólnicy odpowiedzialni są solidarnie. Choć prawdą jest, że spółka cywilna nie posiada podmiotowości prawnej, to nawet sam ustawodawca posługuje się pojęciem „spółki” i zobowiązań „spółki”. Wezwanie sporządzone przez pełnomocnika Pokrzywdzonej skierowane zostało do Z wezwania tego jasno jednak wynika, że pełnomocnik Pokrzywdzonej wezwał do spełnienia obowiązku określone osoby – współników Spółki, doradców podatkowych, a nie Spółkę. Wszyscy wspólnicy Spółki będący doradcami podatkowymi zostali wskazani w wezwaniu, a roszczenia sformułowane zostały wobec osób fizycznych, a nie wobec Spółki („wzywam Państwo do zapłaty...”, w przypadku niewywiązania się przez Państwa z płatności...”, „jeśli posiadacie Państwo zawartą umowę ubezpieczenia...”). Z uwagi na solidarną odpowiedzialność współników spółki cywilnej (wspomniany art. 864 Kodeksu cywilnego) przedłożenie danych dotyczących umowy ubezpieczenia uznane zostałyby za skuteczne w przypadku spełnienia tego obowiązku przez choćby jednego ze współników Spółki. Do wykonania tego obowiązku jednak nie doszło.

Nie zasługują na uznanie także argumenty Obwinionego dotyczące wykładni art. 11a Zasad Etyki Doradców Podatkowych. Przepis ten wprawdzie posługuje się zwrotem „okazanie polisy”, jednak nie można z tego wnioskować, że żądanie udostępnienia danych dotyczących polisy (dane ubezpieczyciela, numer polisy) nie mieści się w zakresie tego pojęcia. Jeśli doradca podatkowy zobowiązany jest na podstawie art. 11a Zasad Etyki Doradców Podatkowych do okazania, na żądanie klienta, aktualnej polisy lub innego dokumentu potwierdzającego zawarcie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego, to tym bardziej zobowiązany jest do udostępnienia danych, które ta polisa zawiera. „Okazanie”, o którym mowa w powołanym przepisie służyć ma określonym celom. Po pierwsze, ma potwierdzać, że doradca podatkowy wykonujący czynności doradztwa podatkowego na rzecz

klienta jest ubezpieczony (funkcja gwarancyjna), po drugie, ma umożliwić dochodzenie klientowi roszczeń w przypadku szkód powstałych przy wykonywaniu tych czynności. Z całą pewnością więc pełnomocnik Pokrzywdzonej miał prawo domagać się od Obwinionego udostępnienia danych dotyczących ubezpieczyciela i polisy, a Obwiniony miał obowiązek te dane udostępnić. Obwiniony obowiązku tego nie wykonał, czym naruszył art. 11a Zasad Etyki Doradców Podatkowych.

Odnosząc się do drugiego zarzutu zawartego we wniosku o ukaranie Sąd wskazuje, że zgodnie z art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych doradcy podatkowemu wolno zrezygnować z przyjętego zlecenia bądź pełnomocnictwa tylko w taki sposób, by klient miał możliwość skorzystania z pomocy prawnej innej osoby. Także i ten przepis jest jasny. Argumentacja Obwinionego dotycząca przyczyn rozwiązania umowy z Pokrzywdzoną pozostaje bez znaczenia dla oceny, czy Obwiniony spełnił obowiązek wynikający z art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych. Sąd nie kwestionuje, że mogły istnieć podstawy do rozwiązania umowy. Przyczyna rozwiązania umowy nie wpływa jednak na stosowanie normy etycznej wynikającej z art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych. Nawet rozwiązanie umowy „w trybie natychmiastowym” (jak określa to Obwiniony w wyjaśnieniach z 27 lipca 2017 r.) nie wyłącza zastosowania w/w normy. Zawód doradcy podatkowego jest zawodem zaufania publicznego, a obowiązek wynikający z art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych to jeden z wielu mechanizmów wzmacniających ten przymiot zawodu. O ile więc zaistnienie przesłanek rozwiązania umowy (z punktu widzenia przepisów prawa cywilnego) niewątpliwie uprawnia stronę do skutecznego rozwiązania umowy, o tyle normy etyczne zawodu wprowadzają w tym zakresie określone ograniczenia. Otwartą pozostaje kwestia, czy art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych powinien być interpretowany w ten sposób, że zabraniał rozwiązania umowy w taki sposób, jak uczyniono to w niniejszej sprawie, czy też pozwalał na takie działanie, przy zapewnieniu jednak (realnej) możliwości skorzystania z pomocy prawnej innej osoby – nawet poprzez faktyczne działanie, tj. „zaksięgowanie” dokumentów za marzec 2017 r. (oraz sporządzenie rozliczenia rocznego w podatku dochodowym), choćby bez podstawy umownej. Rozważanie tej kwestii pozostaje jednak bez znaczenia w niniejszej sprawie, skoro Obwiniony nie wykonał żadnych działań mających na celu zabezpieczenia realizacji obowiązku wynikającego z art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych.

Rozważania wymaga natomiast, czy rozwiązanie umowy w taki sposób oraz brak podjęcia jakichkolwiek dalszych działań przez Obwinionego wyłączył Pokrzywdzonej możliwość korzystania z pomocy prawnej innej osoby. Z niebudzącego wątpliwości materiału dowodowego wynika, że Obwiniony sporządził oświadczenie o rozwiązaniu umowy w dniu 19 kwietnia 2017 r. Informacja o rozwiązaniu umowy wraz ze skanem oświadczenia została wysłana z adresu mailowego Spółki do Pokrzywdzonej tego samego dnia, wraz z informacją o planowanym wysłaniu oświadczenia do Pokrzywdzonej drogą pocztową, także w tym samym dniu. W wiadomości mailowej wskazano ponadto, że dokumenty za marzec 2017 r. nie będą księgowane. Terminy na wykonanie obowiązków Pokrzywdzonej jako podatniczki podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatniczki podatku od towarów i usług za marzec 2017 r. upływały, odpowiednio, 20 kwietnia 2017 r. (zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych) i 25 kwietnia 2017 r. (deklaracja i zapłata podatku od towarów i usług, ewentualnie dodatkowe obowiązki, np. złożenie informacji podsumowującej, wysłanie jednolitego pliku kontrolnego). A zatem, w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, działanie Obwinionego doprowadziło do sytuacji, w której Pokrzywdzona, w ciągu niecałych dwóch dni, zmuszona została do, po pierwsze, znalezienia osoby, która podjęłaby się obliczenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym, po drugie,

zawarcia z taką osobą odpowiedniej umowy (oraz być może udzielenia jej niezbędnych pełnomocnictw), po trzecie, dostarczenia takiej osobie niezbędnych dokumentów do realizacji zlecenia. Jest to oczywiście teoretycznie możliwe. Niemniej normę wynikającą z art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych należy interpretować w świetle celu, dla którego została ustanowiona – nie chodzi tu tylko o to, żeby klient miał teoretyczną możliwość skorzystania z pomocy prawnej innej osoby; przeciwnie, doradca podatkowy ma podjąć takie działania, aby uczynić tę możliwość realną dla klienta. Osoba zapewniająca pomoc klientowi po rezygnacji ze zlecenia musi mieć czas na zapoznanie się z sytuacją klienta, dostarczonymi przez niego dokumentami, dokonanie niezbędnych analiz i kalkulacji do celów obliczenia podatku. Ponad wszelką wątpliwość niecałe 2 dni to zbyt mało, aby rzetelnie takie działania przeprowadzić (a czas ten z pewnością był zdecydowanie krótszy uwzględniając jeszcze konieczność znalezienia takiej osoby przez Pokrzywdzoną i dostarczenie jej dokumentacji). Co więcej, Obwiniony musiał mieć pełną świadomość tego ryzyka, skoro nawet w zawartej z Pokrzywdzoną umowie znalazło się postanowienie, zgodnie z którym „w przypadku dostarczenia dokumentów po 18 dniu miesiąca Doradcy nie ponoszą odpowiedzialności za terminowe sporządzenie i złożenie deklaracji” (§ 5 ust. 10 umowy). Warto w tym miejscu dodać, że rozwiązanie umowy nastąpiło niecałe dwa tygodnie przed terminem na złożenie przez Pokrzywdzoną zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych. I w tym względzie, w ocenie Sądu, nie została spełniona dyspozycja art. 11c Zasad Etyki Doradców Podatkowych – wszak sporządzenie zeznania rocznego i kalkulacja zobowiązania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych wymaga analizy dokumentów z całego roku.

Na zakończenie dodać trzeba, że w ocenie Sądu nie doszło do popełnienia deliktu zawodowego w warunkach kontratypu (zakładając możliwość stosowania instytucji kontratypu w postępowaniu dyscyplinarnym doradcy podatkowego) – na co zdaje się wskazywać wyjaśnienie Obwinionego, zgodnie z którym konieczność rozwiązania umowy wynikała z potencjalnej odpowiedzialności odszkodowawczej i dyscyplinarnej. W grę mógłby wchodzić w tym przypadku stan wyższej konieczności, jednak z oczywistych względów nie zaistniały w niniejszej sprawie jego przesłanki. Obwiniony nie wskazał żadnego bezpośredniego niebezpieczeństwa w sferze jego odpowiedzialności, a z całą pewnością – nawet gdyby niebezpieczeństwo takie istniało – rozwiązanie umowy w trybie natychmiastowym trudno uznać za jedyny sposób uniknięcia niebezpieczeństwa.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym, doradcy podatkowi ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną za czyny sprzeczne z zasadami etyki zawodowej. Zasady etyki zawodowej wskazują m.in. obowiązek okazania aktualnej polisy potwierdzającej zawarcie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego oraz prawo do rezygnacji z przyjętego zlecenia bądź pełnomocnictwa tylko w taki sposób, by klient miał możliwość skorzystania z pomocy prawnej innej osoby.

W oparciu o wyżej wskazane ustalenia, Sąd stwierdził, że Obwiniony dopuścił się zaniedbania wyżej wymienionych, podstawowych obowiązków doradcy podatkowego, czym zrealizował znamiona czynów sprzecznych z art. 36 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym. Wspomniane obowiązki stanowią filary statusu zawodu doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego. Swoimi działaniami Obwiniony podważył zaufanie do zawodu, niewątpliwie zatem popełnione przez Obwinionego czyny stanowią przewinienia o wysokim stopniu szkodliwości.

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, karami dyscyplinarnymi są upomnienie, nagana, zawieszenie prawa wykonywania zawodu na okres od 6 miesięcy do lat 3 oraz pozbawienie prawa wykonywania zawodu. Rolą Sądu jest orzeczenie kary adekwatnej do popełnionego deliktu zawodowego spośród kar wskazanych w w/w przepisie. Dokonując oceny przewinień pod kątem stopnia szkodliwości zarzucanego czynu oraz celów, jakie wymierzona kara powinna spełnić, Sąd stwierdził, że wnioskowana przez Rzecznika Dyscyplinarnego kara nagany odpowiada wadze popełnionego czynu i spełni cele wychowawcze i zapobiegawcze. Zastosowanie kary surowszej nie jest uzasadnione z uwagi na dotychczasową niekaralność Obwinionego.

W tej sytuacji Sąd orzekł karę określoną w art. 64 ust. 2 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym, czyli **karę nagany**.

Przewodniczący
Mateusz Latkowski

Sędzia
Małgorzata Petrus

Sędzia
Michał Sroczyński

Pouczenie

Stosownie do art. 73 ustawy o doradztwie podatkowym od orzeczenia sądu pierwszej instancji przysługuje obwinionemu lub Rzecznikowi Dyscyplinarnemu odwołanie do sądu drugiej instancji w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia, wraz z uzasadnieniem.