

MAŁOPOLSKI ODDZIAŁ ZAMIEJSCOWY

SĄDU DYSCYPLINARNEGO W KRAKOWIE

KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Krakowska 15 lok. 4, 31-531 Kraków

Sygn. akt SDo 5/21

**POSTANOWIENIE
SĄDU DYSCYPLINARNEGO
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH**

22 września 2021 r.

Małopolski Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych w Krakowie w następującym składzie:

Przewodniczący - Łukasz Piwowarczyk doradca podatkowy
Sędzia - Teresa Sykulska doradca podatkowy
Sędzia - Maria Stępniewska-Janowska doradca podatkowy

po rozpoznaniu sprawy w przedmiocie zażalenia na postanowienie Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP o odmowie wszczęcia postępowania wyjaśniającego dotyczącego doradcy podatkowego nr wpisu

na podstawie art. 437 § 1 k.p.k. w związku z art. 79 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym postanawia

utrzymać zaskarżone postanowienie w mocy.

POUCZENIE

Od niniejszego orzeczenia nie służy żaden środek odwoławczy

UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 23 czerwca 2021 r. Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego Małopolskiego Oddziału KIDP odmówił wszczęcia postępowania wyjaśniającego wobec doradcy podatkowego.

Pismem z dnia 1 lipca 2021 r. Skarżący wniósł zażalenie na powyższe postanowienie Zastępcy Rzecznika Dyscyplinarnego.

Sąd zważył co następuje:

Zażalenie z dnia 1 lipca 2021 okazało się bezzasadne.

Osią sporu w niniejszej sprawie była kwestia nakładania się z jednej strony kompetencji syndyka (jako reprezentanta upadłego podatnika) oraz z drugiej obowiązek utrzymania tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego, który na zgłoszone przez syndyka żądanie nie przekazał akt sprawy upadłego podatnika jaką prowadził w jego imieniu przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w okresie poprzedzającym upadłość

W pierwszej kolejności należy odwołać się do treści przepisu art. 102 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (dalej jako „PU”), zgodnie z którym „zawarte przez upadłego umowy zlecenia lub komisu, w których upadły był dającym zlecenie lub komitentem, a także umowy o zarządzenia papierami wartościowymi upadłego wygasają z dniem ogłoszenia upadłości”. Sąd podziela wyrażone w doktrynie stanowisko, wedle którego do umów o świadczenie usług prawnych, umów doradztwa prawnego, a także innych umów o podobnym charakterze, w tym umów o świadczenie usług z zakresu doradztwa podatkowego, w zakresie których mieści się umocowanie i zlecenie reprezentacji klienta przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi, należy stosować odpowiednie przepisy o zleceniu, a to zgodnie z treścią przepisu art. 750 k.c., bowiem nie zostały one uregulowane innymi, szczególnymi przepisami. Należy również przyjąć jako słuszne ugruntowane w tym zakresie orzecznictwo Sądu Najwyższego, zgodnie z którym „z chwilą ogłoszenia upadłości mocodawcy wygasa udzielone przez niego pełnomocnictwo prawa materialnego i procesowego (tak, przede wszystkim: *Sąd Najwyższy w postanowieniu z 7 listopada 2003 r., sygn. akt I CZ 127/03*). Doprecyzowując jednak tezę Sądu Najwyższego należy wskazać, iż zgodnie z art. 51 ust. 2 PU wygaśnięcie pełnomocnictwa, jak też wygaśnięcie umowy świadczenia usług doradztwa podatkowego zawartej pomiędzy upadłym a doradcą podatkowym następuje z początkiem dnia, w którym Sąd wydał postanowienie o ogłoszenie upadłości, co stanowi jednolity pogląd doktryny wyrażony w bogatym piśmiennictwie.

Po drugie, w odniesieniu do roli syndyka w postępowaniu upadłościowym, a przede wszystkim do specyfiki jego udziału w czynnościach prawnych dotyczących masy upadłości, Sąd przeanalizował przepisy art. 160 i art. 144 PU. Zgodnie z art. 160 ust. 1 PU „w sprawach dotyczących masy upadłości syndyk dokonuje czynności w imieniu własnym na rachunek upadłego”, natomiast z przepisu art. 161 ust. 1 PU wynika, że „syndyk może udzielać pełnomocnictw do dokonywania czynności prawnych, może też udzielać pełnomocnictw procesowych w postępowaniach sądowych, administracyjnych, sądownoadministracyjnych i przed sądami polubownymi. Do pełnego zrozumienia zasadniczej części przywołanego przepisu art. 160 ust. 1 PU należy przytoczyć również ustawą definicję masy upadłości. Stosownie do art. 61 PU „majątek upadłego staje się masą upadłości, która służy zaspokojeniu

wierzycieli upadłego”, natomiast zgodnie z art. 62 PU „w skład masy upadłości wchodzi majątek należący do upadłego w dniu ogłoszenia upadłości oraz nabyty przez upadłego w toku postępowania upadłościowego” z kilkoma wyjątkami przewidzianymi w ustawie, jednak nie zniekształcają one w sposób istotny rozumienia tego pojęcia na potrzeby rozpoznania niniejszej sprawy. W odniesieniu zaś do „sprawy dotyczącej masy upadłości” Sąd w tym zakresie odwołuje się do bogatego orzecznictwa sądów powszechnych, które z powodzeniem wyłożyły przepis art. 144 ust. 1 PU traktujący wprost o wpływie ogłoszenia upadłości na postępowania dotyczące masy upadłości, przede wszystkim jednak do rozbudowanej tezy, zgodnie z którą „postępowania dotyczą masy upadłości niezależnie czy upadły występuje w roli powoda czy pozwanego, czy chodzi o pozycje czynne czy bierne masy upadłości, o zasądzenie świadczenia czy też o ustalenie i ukształtowanie stosunku prawnego lub prawa, jeżeli tylko wynik takiego postępowania mógłby mieć wpływ na stan masy upadłości i możliwość zaspokojenia się z niej wierzycieli. Zakres składników tworzących masę upadłości ogranicza cel postępowania upadłościowego, który ma służyć spieniężeniu aktywów upadłego i podziału funduszków masy upadłości pomiędzy wierzycieli. Upadły zachowuje legitymację jedynie w sprawach, które nie dotyczą masy upadłości. Zalicza się do nich roszczenia majątkowe odnoszące się do mienia niewchodzącego do masy upadłości, roszczenia, które ze względu na swój charakter nie podlegają zaspokojeniu z masy (np. o zaniechanie wynikające z praw bezwzględnych), roszczenia dotyczące praw niezbywalnych (np. służebności osobiste, prawo dożywocia), roszczenia dotyczące majątkowych praw podmiotowych związanych ściśle z osobą dłużnika (np. prawo do firmy, w której mieści się nazwisko upadłego, autorskie prawa osobiste). Upadły zachowuje legitymację również w postępowaniach, w których poszukuje ochrony swoich praw niemajątkowych, także związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast w przypadku gdyby upadły za naruszenie dóbr osobistych (nazwiska, firmy, praw autorskich) uzyskał zadośćuczynienie na podstawie art. 448 KC, kwota pozyskana z tego tytułu weszłaby do masy upadłości stanowiąc majątek nabyty w toku postępowania upadłościowego, który może służyć do zaspokojenia wierzycieli” (poszczególne tezy orzecznictwa zostały zebrane przez P. Zimmermana w „Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz, Wyd. 6, Warszawa 2020 – komentarz do przepisu art. 144 PU).

Sąd dostrzega różnicę w pojęciu sprawy jako przedmiotu postępowania przed sądem lub organem administracyjnym i jako przedmiotu załatwienia, celu podjęcia czynności prawnej. W tym znaczeniu sprawą dotyczącą masy upadłości będą m.in. czynności prawne, które wywierają wpływ bezpośrednio na majątek upadłego. Nie ulega jednak wątpliwości Sądu, iż poczynione rozważania nad definicją „sprawy” w rozumieniu przedmiotu postępowania sądowego lub administracyjnego znajdują również zastosowanie przy próbie sformułowania definicji „sprawy” w rozumieniu zbioru czynności załatwianych przez syndyka w ramach wykonywania przez niego obowiązków organu postępowania upadłościowego.

Co jednak najistotniejsze i wspólne dla udziału syndyka w sprawach dotyczących masy upadłości (w obu znaczeniach) to fakt, iż **syndyk nie jest reprezentantem ani upadłego, ani masy upadłości**, gdyż z obu wspomnianych przepisów (art. 160 i art. 144) wynika pośrednio lub bezpośrednio, że syndyk dokonuje czynności **we własnym imieniu**, chociaż skutek jego działań powstaje w sferze majątkowej masy upadłości (co dla uproszczenia można wyklądać jako „sferę upadłego”). W literaturze tę konstrukcję określa się mianem tzw. „zastępstwa pośredniego” lub „zastępstwa bezwzględnego” (w tym zakresie Sąd w pełni podziela treść uzasadnienia uchwały Sądu Najwyższego z dnia 11 września 2014 r., sygn. akt III CZP 56/14).

Przekładając powyższe na kanwę niniejszej sprawy, Sąd uznał, że skoro umowa zawarta pomiędzy upadłym (będącym spółką prawa handlowego) a obwinionym doradcą podatkowym

wygasła z dniem ogłoszenia upadłości i jednocześnie w sprawach dotyczących masy upadłości syndyk nie może być reprezentantem upadłego (niezależnie od tego, czy upadły jest osobą fizyczną, osobą prawną lub inną jednostką) ani reprezentantem masy upadłości oraz zakładając, że przedmiotem wygasłej umowy były szerokokorozumiane „sprawy dotyczące masy upadłości” **to syndyk nie był w tym przypadku uprawniony do skutecznego domagania się wydania dokumentacji lub akt, które znalazły się w posiadaniu obwinionego doradcy podatkowego w związku z wykonywaniem zawodu.** W tym zakresie należy wskazać, że syndyk z całą pewnością nie „wstąpił” w miejsce upadłego w stosunek prawny oparty o umowę świadczenia usług doradztwa podatkowego, przesądzone bowiem zostało, że umowa ta wygasła, a przepisy prawa powszechnie obowiązującego nie znają w tym przypadku instytucji „przywrócenia” umowy do obowiązywania, czy też swoistego „potwierdzenia istnienia stosunku prawnego”. Wręcz przeciwnie – przepisy, w tym zwłaszcza przepis art. 161 ust. 1 PU pozwala syndykowi samodzielnie udzielać pełnomocnictw procesowych w postępowaniach administracyjnych (a z art. 160 pośrednio wynika również wniosek, że wobec tego umowy zlecenia prowadzenia sprawy podatkowej czy też świadczenia usług doradztwa podatkowego, także będą jak najbardziej dopuszczalne i uzasadnione z punktu widzenia zasad prowadzenia postępowania upadłościowego i jego celów określonych w ogólnych przepisach PU), co należy rozumieć jako uprawnienie do ukształtowania nowego stosunku prawnego, którego przedmiotem miałyby być świadczenie usług doradztwa podatkowego.

Po trzecie, mając na względzie poczynioną wykładnię przepisów PU, Sąd dokonał oceny postępowania obwinionego doradcy podatkowego w oparciu o przepisy ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym oraz w oparciu o Zasady Etyki Doradców Podatkowych (dalej jako „ZEDP”), uchwalone przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych na podstawie kompetencji z art. 51 ust. 1 pkt 8 ustawy o doradztwie podatkowym.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest najbardziej istotną zasadą wykonywania zawodu zaufania publicznego, jakim jest zawód doradcy podatkowego. W literaturze wskazuje się, że polega ona zarówno na prawie do milczenia, jak i obowiązku milczenia. Ochrona tajemnicy zawodowej gwarantuje bezpieczne i obiektywne wykonywanie zawodu zaufania publicznego. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest elementem etyki zawodowej, a jego naruszenia stanowi podstawę odpowiedzialności dyscyplinarnej (art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym) oraz karnej (art. 266 par. 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. kodeks karny).

Źródłem obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jest przede wszystkim przepis art. 37 ust. 1 i ust. 1a ustawy o doradztwie podatkowym. Zgodnie z tymi przepisami, doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu, a obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie. ZEDP rozszerza ww. zapisy ustawowe, wskazując w art. 7 ust. 1 ZEDP, że „obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest nieograniczony w czasie i trwa także po ustaniu stosunku prawnego, na podstawie którego doradca podatkowy wykonywał czynności zawodowe”. Zgodnie z art. 7 ust. 3 ZEDP obowiązek ten dotyczy w szczególności „wszelkich materiałów i dokumentów w postaci papierowej, elektronicznej, magnetycznej lub innej, stanowiących akta doradcy podatkowego, niezależnie od miejsca, w którym się znajdują”. Wspomniany „stosunek prawny”, na podstawie którego doradca podatkowy wykonywał czynności zawodowe, zgodnie z ZEDP, oparty jest o umowę zawartą pomiędzy doradcą podatkowym a klientem.

Co szczególnie istotne dla niniejszej sprawy, „klientem” w rozumieniu ZEDP jest spółka, w stosunku do której Sąd wydał postanowienie o ogłoszeniu upadłości, a która zawarła umowę z doradcą podatkowym przed ogłoszeniem upadłości. Zdaniem Sądu, skoro przesądzone zostało, że umowa świadczenia usług doradztwa podatkowego wygasła z dniem ogłoszenia upadłości, to syndyk nie mógł „wstąpić” w miejsce upadłej spółki i stać się z mocy samego prawa „klientem” doradcy podatkowego. Co więcej, syndyk nie mógł również dokonać żadnej czynności prawnej lub faktycznej, która spowodowałaby, że umowa zawarta pomiędzy upadłą spółką a doradcą podatkowym pozostała w obrocie prawnym i wiązała od tego momentu doradcę podatkowego z syndykiem działającym w imieniu własnym lecz na rachunek upadłego. W szczególności nie można uznać, że skierowane do doradcy podatkowego żądanie wydania dokumentów będących w posiadaniu obwinionego doradcy podatkowego było taką czynnością.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ZEDP doradca podatkowy ma obowiązek bez zbędnej zwłoki zwrócić **klientowi** na jego żądanie dokumenty klienta w przypadku rozwiązania lub **wygaśnięcia umowy**. Sąd uznaje zatem, że jedynym podmiotem uprawnionym do żądania wydania dokumentów klienta po wygaśnięciu umowy świadczenia usług doradztwa podatkowego jest sam klient. Analizowana wyżej funkcja „zastępcy pośredniego” jaką w sprawach dotyczących masy upadłości pełni syndyk, tj. organ postępowania upadłościowego wyznaczony przez Sąd w postanowieniu o ogłoszeniu upadłości, który pozostaje pod nadzorem Sędziego-komisarza i rady wierzycieli, w żadnym wypadku nie upoważnia go do działania **w imieniu klienta doradcy podatkowego**, co implikowałoby uprawnienie do żądania wydania dokumentów.

Za słusznością wyżej wskazanego stanowiska, w ocenie Sądu, przemawia również fakt, że tam, gdzie według ustawodawcy prawo syndyka do żądania udzielenia informacji dotyczących masy upadłości (czy też wprost „majątku upadłego”) było uzasadnione, tam ustawodawca takie prawo przyznawał. Wyrazem tego jest przepis art. 178 ust. 1 PU, wedle którego „syndyk może żądać od organów administracji rządowej i samorządu terytorialnego potrzebnych informacji dotyczących majątku upadłego”. Doradca podatkowy z całą pewnością nie jest jednak organem administracji rządowej lub organem samorządu terytorialnego, by przepis ten mógł stanowić podstawę żądania skierowanego przez syndyka do doradcy podatkowego.

Ponadto, Sąd zwraca uwagę na rolę syndyka jako organu postępowania upadłościowego. PU wyznacza syndykowi szereg obowiązków, m.in. obowiązek sporządzenia spisu inwentarza, oszacowania masy upadłości, przygotowania planu likwidacyjnego, sporządzenia listy wierzycieli i planów podziału w zakresie tzw. formalnych czynności właściwego postępowania upadłościowego. Co jednak najistotniejsze w niniejszej sprawie, z art. 173 PU wypływa obowiązek syndyka „objęcia majątku upadłego, zarządzania nim, zabezpieczenia go przed zniszczeniem, uszkodzeniem lub zabraniem go przez osoby postronne” oraz „przystąpienie do jego likwidacji”. Na przeciwnym biegunie obciążającego syndyka obowiązku **objęcia majątku upadłego** leży obciążający upadłego obowiązek **wskazania i wydania syndykowi całego majątku**, a także **dokumentów dotyczących jego działalności oraz rozliczeń**. Należy podkreślić, że wypływający z art. 57 ust. 1 PU obowiązek wydania dokumentacji dotyczy tylko i wyłącznie upadłego (czyli, zgodnie z definicją z art. 185 ust. 1 PU – tego, wobec kogo wydano postanowienie o ogłoszeniu upadłości), z przywołanego przepisu nie wypływa żadne uprawnienie syndyka do żądania wydania majątku (w tym przypadku dokumentów) upadłego. Sąd podziela głosę ¹ do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 28 września 1994 r., sygn. akt II UZP 25/94, zgodnie z którą „objęcie” nie oznacza nabycia przez syndyka tytułu własności do majątku upadłego. Tytuł własności pozostaje przy upadłym, ale atrybuty prawa własności – m.in. stosownie do treści art. 75 PU ulegają ograniczeniu. W literaturze podkreśla się, że z kompetencją syndyka do objęcia majątku

upadłego skorelowany jest wspomniany wyżej obowiązek upadłego do wskazania i wydania syndykowi całego majątku. Jednocześnie jednak, ustawodawca wskazuje na:

- 1) tryb przymusowego wprowadzenia syndyka do majątku upadłego, o ile syndyk doznaje przeszkód **od upadłego** w objęciu masy upadłości – art. 174 PU;
- 2) możliwość stosowania **środków przymusu** w rozumieniu przepisów k.p.c. w stosunku do upadłego, który ukrywa swój majątek, m.in. poprzez orzeczenie grzywny lub aresztu – art. 58 PU;
- 3) możliwość orzeczenia zakazu prowadzenia działalności przez upadłego, który nie wydał swojego majątku albo go ukrywał - art. 373 ust. 1 pkt 2 i 3 PU;
- 4) odpowiedzialność karną upadłego z tytułu niewydania majątku – art. 523 PU oraz posiłkowo art. 300 § 2 k.k.

W ocenie Sądu, postępowanie obwinionego doradcy podatkowego w zakresie jakim odmówił on wydania dokumentacji stanowiącej przedmiot tajemnicy zawodowej osobie, która nie była klientem w rozumieniu ZEDP, **było postępowaniem prawidłowym**. Wskazane wyżej instrumenty prawa upadłościowego, których celem jest „przymuszenie” upadłego do wydania majątku (a w tym dokumentacji będącej tłem niniejszej sprawy) zostały skonstruowane w taki sposób, by nie naruszać tajemnicy zawodowej osób wykonujących zawód zaufania publicznego jakim jest zawód doradcy podatkowego. Zdaniem Sądu, analizowane przepisy słusznie przyznają prymat ochronie fundamentalnego instrumentu demokratycznego państwa prawa jakim jest tajemnica zawodowa nad wachlarzem uprawnień organu postępowania upadłościowego. W oderwaniu od niniejszej sprawy należy wskazać, że przepisy PU nie przewidują w przypadku ogłoszenia upadłości na zasadach ogólnych (tj. w stosunku do przedsiębiorcy) sankcji umorzenia postępowania i związanych z tym negatywnych skutków wobec niewydania syndykowi majątku lub dokumentacji (dla odróżnienia – sankcja ta przewidziana jest w postępowaniach upadłościowych prowadzonych w stosunku do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, których upadłość została ogłoszona na ich własny wniosek). Sąd widzi w tym ochronę słusznego interesu i tajemnicy przedsiębiorstwa dłużnika w okresie „nieprawomocności” orzeczenia o ogłoszeniu upadłości (w odniesieniu do poczynionych rozważań o skuteczności postanowienia o ogłoszeniu upadłości z dniem jego wydania), które zostało wydane na wniosek „złośliwego” wierzyciela, który jako uczestnik właściwego postępowania upadłościowego mógłby uzyskać dostęp do informacji zawartych w dokumentach mających strategiczne znaczenie dla dłużnika.

Na marginesie można dodać, że istnieją alternatywne sposoby na uzyskanie od doradcy podatkowego materiałów sprawy bez narażenia formułowania zarzutu naruszenia tajemnicy zawodowej. Po pierwsze jest to opisana już wyżej możliwość udzielenia nowego pełnomocnictwa doradcy podatkowemu przez syndyka. Wówczas na podstawie regulacji PU doradca działa w imieniu syndyka a ten w imieniu własnym ale na rzecz upadłego.

Druga możliwość to zwrócenie się przez syndyka do zarządu upadłego w trybie art. 57 PU aby zarząd z kolei zwrócił się z żądaniem do doradcy podatkowego o wydanie dokumentacji. Wówczas zdaniem Sądu doradca podatkowy miałby obowiązek (i możliwość nie narażając się na zarzut naruszenia tajemnicy zawodowej) przekazać wszelkie dokumenty dotyczące sprawy do upadłego. Końcowo można również wyobrazić sobie, że Syndyk zwraca się do właściwego wojewódzkiego sądu administracyjnego celem dostępu do akt sprawy i uzyskuje stamtąd niezbędne informacje.

Uwzględniając powyższe, zaskarżone postanowienie Zastępcy Rzecznika Dyscyplinarnego jako odpowiadające prawu należało utrzymać w mocy.