

Sygn. akt SD 193/18

ORZECZENIE

**SĄD DYSCYPLINARNY
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH**

Mazowiecki Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego w Warszawie
w następującym składzie:

Przewodniczący - doradca podatkowy Lila Głazowska
Sędzia - doradca podatkowy Anna Bojar-Parzonka
Sędzia - doradca podatkowy Izabella Iwaszko

Protokolant - Wioletta Stykowska

Przy udziale zastępcy Rzecznika Dyscyplinarnego Jacka Sklepowicza

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 9 stycznia 2019 roku sprawy z wniosku Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych o ukaranie numer wpisu obwinionej o czyn:

- polegający na niewywiązywaniu się przez doradcę podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w zakresie odpowiadającym tematyce egzaminu na doradcę podatkowego w okresie rozliczeniowym 2015/2016 zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale VIa Zasad Etyki Doradców Podatkowych, gdzie na dzień 27.02.2018 r. doradca podatkowy uzyskał 16 punktów na 32 wymagane w okresie rozliczeniowym 2015/2016,

- co stanowi naruszenie przepisów art. 36 pkt. 1 i 2 ustawy o doradztwie podatkowym w związku z art. 4 ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych w związku z art. 11d ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych i art. 11e ust. 2 i 3 Zasad Etyki Doradców Podatkowych oraz z art. 11g ust. 5 Zasad Etyki Doradców Podatkowych.

orzeka

uznać obwinioną za winną zarzucanego jej czynu tj. naruszenie przepisów art. 36 pkt. 1 i 2 ustawy o doradztwie podatkowym w związku z art. 4 ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych w związku z art. 11d ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych i art. 11e ust. 2 i 3 Zasad Etyki Doradców Podatkowych oraz z art. 11g ust. 5 Zasad Etyki Doradców Podatkowych i wymierza jej na podstawie art. 64 ust. 2 pkt. 1 karę dyscyplinarną upomnienia.

Przewodniczący

Sędzia

Sędzia

Uzasadnienie

Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego wnioskiem o ukaranie z dnia 30 kwietnia 2018 r. wniósł o ukaranie doradcy podatkowego numer wpisu, obwinioną o czyn polegający na niewywiązywaniu się przez doradcę podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w zakresie odpowiadającym tematyce egzaminu na doradcę podatkowego w okresie rozliczeniowym 2015/2016 zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale VIa Zasad Etyki Doradców Podatkowych, gdzie na dzień 27.02.2018 r. doradca podatkowy uzyskał 16 punktów na 32 wymagane w okresie rozliczeniowym 2015/2016, art. 36 pkt. 1 i 2 ustawy o doradztwie podatkowym w związku z art. 4 ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych w związku z art. 11d ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych i art. 11e ust. 2 i 3 Zasad Etyki Doradców Podatkowych oraz z art. 11g ust. 5 Zasad Etyki Doradców Podatkowych.

Artykuł 17 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Doradca podatkowy w zakresie swoich uprawnień, działa jako osoba zaufania publicznego, korzystając z ochrony przysługującej funkcjonariuszom publicznym. Doradcy podatkowi tworzą samorząd doradców podatkowych, zwany Krajową Izbą Doradców Podatkowych (art. 47 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym z dnia 5 lipca 1996 r.) Z przynależności do samorządu zawodowego wynika min. obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji, który wyrażony został w art. 36 pkt. 2 ww. ustawy. Ponadto zgodnie z uchwałą 750/2010 z dnia 8 grudnia 2010 r. (zmienioną uchwałą 32/2011 z dnia 11 lutego 2014 r.) KRDP, ustaliła zasady stałego podnoszenia kwalifikacji doradcy podatkowego oraz wprowadziła tryb punktacji, oceniający spełnienie przedmiotowego obowiązku. Doradca podatkowy, wykonujący obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji, zobowiązany jest do uzyskania minimum 32 punktów w okresie następujących po sobie dwóch kolejnych lat, przy czym w jednym roku doradca obowiązany jest uzyskać minimum 25% dwuletniego limitu, czyli 8 punktów.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym: „Doradcy podatkowi ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną:

1) za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków zawodowych określonych prawem, oraz

2) za czyny sprzeczne z zasadami etyki zawodowej.

Karami dyscyplinarnymi są: upomnienie, nagana, zawieszenie prawa wykonywania zawodu na okres od 6 miesięcy do lat 3 lub pozbawienie prawa wykonywania zawodu”.

Gradację obowiązków doradcy potwierdza art. 36 ustawy o doradztwie podatkowym stanowiąc, że: „Doradca podatkowy obowiązany jest w szczególności:

1) postępować zgodnie z przepisami prawa, ze złożonym ślubowaniem i z zasadami etyki zawodowej,

2) stale podnosić swoje kwalifikacje,

3) regularnie opłacać składkę członkowską”.

Ustosunkowując się do przedstawionych przez obwinioną wyjaśnień z dnia 2 lipca 2018 r. w odpowiedzi na wniosek o ukaranie należy podkreślić, że wbrew twierdzeniom obwinionej odpowiedzialność dyscyplinarna za naruszenie obowiązku podnoszenia kwalifikacji zawodowych znajduje uzasadnienie w przepisach rangi ustawowej. Skarżąca odwołuje się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 2014 r. (SDI 32/14). Zgodnie z poglądem wyrażonym w tym wyroku, przepisy ustawy o radcach prawnych nie dawały podstaw organom ich samorządu zawodowego do nakładania na radcę prawnego obowiązku szkolenia zawodowego, obwarowanego sankcją dyscyplinarną. Orzeczenie to nie może determinować rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie, gdyż z jednej strony nie zostało oparte na przepisach regulujących wykonywanie zawodu doradcy podatkowego, które pomimo znaczących podobieństw unormowań

dotyczących radców prawnych i doradców podatkowych różnią się w aspekcie odpowiedzialności dyscyplinarnej, a z drugiej strony nie sposób podzielić wszystkie wyrażone w nim poglądy.

W dalszej kolejności wypada przypomnieć, że ustawodawca ustawą z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2018 r. nr 102 poz. 475), wymienia w zakresie działania Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych (art. 51 ust. 1 pkt 8 lit. a, c i k) możliwość uchwalania zasad etyki doradców podatkowych dotyczących obowiązku podnoszenia kwalifikacji zawodowych w zakresie doskonalenia zawodowego i uprawnień organów samorządu służącym zapewnieniu przestrzegania tego obowiązku przez członków tej grupy zawodowej. Dlatego też, zdaniem Sądu brzmienie przepisów ustawy o doradztwie podatkowym nie powinno budzić żadnych wątpliwości interpretacyjnych co do istnienia takiego obowiązku (art. 51 ust. 1 pkt 8 lit. k).

Analiza całokształtu unormowań dotyczących wykonywania zawodu doradcy podatkowego prowadzi do wniosku, że uchylanie się doradcy podatkowego od realizacji obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, w sposób określony przez właściwy organ samorządu zawodowego stanowi przewinienie dyscyplinarne, o którym mowa w art. 64 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym.

Nie ulega wątpliwości, że oceniając zarzucane obwinionej zachowanie trzeba stwierdzić, iż nie zrealizowała ona obowiązku nałożonego na nią przez organ samorządu zawodowego. Zgodnie z postanowieniami zawartymi w Zasadach Etyki Doradców Podatkowych do obowiązków doradcy podatkowego należy min. stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych (§ 4 pkt 2). Jednocześnie w myśl uchwały nr 32/2014 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 11 lutego 2014 r. Zasady Etyki Doradców Podatkowych (w brzmieniu obowiązującym w czasie przewinienia dyscyplinarnego) doradca podatkowy powinien spełniać obowiązek doskonalenia zawodowego poprzez uczestnictwo w szkoleniach zawodowych organizowanych przez samorząd zawodowy doradców podatkowych, udział w szkoleniach specjalistycznych o tematyce zbieżnej z zawodową działalnością doradcy podatkowego, seminariach, konferencjach lub wykładach organizowanych przez inne instytucje, niż samorząd zawodowy, samokształcenie, które polega na aktualizacji wiedzy zawodowej (§ 11d), a także do końca marca każdego roku, dokonać właściwych wpisów w centralnej ewidencji o wykonaniu obowiązku doskonalenia w poprzednim roku kalendarzowym (§ 11g pkt 5). Niezależnie od wskazanych form doskonalenia zawodowego doradca podatkowy jest obowiązany do uzyskania minimalnej liczby punktów, przy czym nie musi na tym poprzestawać dążąc do doskonalenia zawodowego. Co więcej powinien udokumentować zdobytą wiedzę wobec odpowiednich organów KIDP w odpowiedniej formie i terminie (art. 11 g ust. 1 i 5 zbioru Zasad Etyki Doradców Podatkowych). Uchylanie się od powyższego rzutuje negatywnie na należyte wykonywanie obowiązków doradcy podatkowego.

Przekładając powyższe na realia niniejszej sprawy należy wskazać wyraźnie, że obwiniona przedstawiła Sądowi dokumenty na spełnienie obowiązku podnoszenia kwalifikacji, natomiast nie dokonała w sposób niezwłoczny właściwych wpisów w centralnej ewidencji w odpowiednim terminie do czego zobowiązują ją przepisy wewnątrz korporacyjne. Zauważyć przy tym trzeba, że dopełnienie przez doradcę podatkowego - ciążącego na nim z racji przynależności do samorządu doradców podatkowych - określonych powyżej obowiązków, nie może uchodzić za nadmierne obciążenie, tym bardziej że regulacje samorządowe pozwalają dokonywać właściwych wpisów w centralnej ewidencji do 31 marca roku następnego po zakończonym okresie rozliczeniowym.

W dalszej kolejności ma oczywiście rację obwiniona, podnosząc, że odpowiedzialność dyscyplinarna doradcy podatkowego musi mieć oparcie w przepisie rangi ustawowej (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 lipca 2010 r., SDI 12/10, OSNKW 2011/3/15). Rzecz jednak w tym, że obowiązek podnoszenia kwalifikacji zawodowych doradcy podatkowego jest obowiązkiem ustawowym. Określanie przez organy samorządu doradców podatkowych sposobu realizacji i egzekwowania tego obowiązku ma umocowanie ustawowe, a zatem wbrew twierdzeniom obwinionej w niczym nie narusza konstytucyjnych praw obwinionej.

Podkreślić przy tym trzeba, że zawód doradcy podatkowego jest zawodem zaufania publicznego, powołanym do świadczenia profesjonalnych usług doradztwa podatkowego. Wystarczy w tym miejscu wskazać na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2015 r., K 19/14, OTK-A 2015/3/32, w uzasadnieniu, którego (pkt III. 3.4) wymieniono cechy zawodu zaufania publicznego. Stwierdzono, że należą do nich m.in.:

a) konieczność zapewnienia prawidłowego i zgodnego z interesem publicznym wykonywania zawodu, ze względu na znaczenie, jakie dana dziedzina aktywności zawodowej ma w społeczeństwie,

b) staranność i dbałość przedstawicieli omawianych zawodów o interesy osób korzystających z ich usług, troska o ich osobiste potrzeby, a także zapewnienie ochrony gwarantowanych przez Konstytucję praw podmiotowych jednostek,

c) wymaganie szczególnych kwalifikacji do wykonywania omawianych zawodów, obejmujących nie tylko odpowiednie, formalne wykształcenie, ale także nabyte doświadczenie oraz dawanie rękojmi należytego i zgodnego z interesem publicznym wykonywania zawodu, z uwzględnieniem szczególnych norm deontologii zawodowej.

W ocenie Sądu w interesie społecznym leży, aby zawód doradcy podatkowego wykonywała osoba posiadająca wiedzę teoretyczną i praktyczną. Na posiadaną wiedzę oraz chęć dalszego doskonalenia zawodowego, koniecznego do prawidłowego wykonywania zawodu, wskazują między innymi odbyte szkolenia. Obwiniona jest zatem zobligowana do poszerzania wiedzy i podnoszenia umiejętności zawodowych poprzez system szkoleń.

Przepisy ustawy o doradztwie podatkowym nie pozostawiają najmniejszych wątpliwości, że ustawodawca zobligował doradców podatkowych do podnoszenia swoich kwalifikacji zawodowych (art. 36 pkt 2). Co więcej nakazał im realizować ten obowiązek zawodowy w formie i na zasadach określonych przez organy samorządu zawodowego zgodnie z przepisem art. 51 ust. 1 pkt 8. Odczytując znaczenie tego unormowania, nie można pominąć charakteru konstytucyjnej i ustawowej roli samorządu zawodowego doradców podatkowych, o czym obwiniona, powołując się na sprzeczność prawa korporacyjnego z konstytucyjną zasadą wolności i zasadami jej ograniczania (art. 31 Konstytucji RP), zdaje się zapominać.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że rozumienie art. 65 ust. 1 Konstytucji w odniesieniu do zawodów zaufania publicznego Trybunał Konstytucyjny najpełniej wyjaśnił w wyroku z 19 października 1999 r., sygn. SK 4/99. Stwierdził on mianowicie, że: „w odniesieniu zaś do tzw. wolnych zawodów treścią wolności wykonywania zawodu jest stworzenie sytuacji prawnej, w której: po pierwsze, każdy mieć będzie swobodny dostęp do wykonywania zawodu, warunkowany tylko talentami i kwalifikacjami; po drugie, mieć będzie następnie rzeczywistą możliwość wykonywania swojego zawodu oraz - po trzecie, nie będzie przy wykonywaniu zawodu poddany rygorom podporządkowania, które charakteryzują świadczenie pracy. Jest jednak rzeczą oczywistą, że wolność wykonywania zawodu nie może mieć charakteru absolutnego i że musi być poddana reglamentacji prawnej, w szczególności, gdy chodzi o uzyskanie prawa wykonywania określonego zawodu, wyznaczenie sposobów i metod (ram) wykonywania zawodu, a także określenie powinności wobec państwa czy samorządu zawodowego. Innymi słowy, konstytucyjna gwarancja "wolności wykonywania zawodu" nie tylko nie kłóci się z regulowaniem przez państwo szeregu kwestii związanych tak z samym wykonywaniem zawodu, jak i ze statusem osób zawód ten wykonujących, ale wręcz zakłada potrzebę istnienia tego typu regulacji, zwłaszcza, gdy chodzi o zawód zaufania publicznego (...) Z wolnością wykonywania zawodu nie koliduje w szczególności ustalanie przez prawo sytuacji prawnej osób zawód ten wykonujących (...)". Tezy tego wyroku zostały następnie powtórzone m.in. w wyroku z 19 kwietnia 2006 r., sygn. K 6/06, w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził dodatkowo, że „nadanie pewnym zawodom charakteru zawodów zaufania publicznego oznacza, w rozumieniu Konstytucji, ustawową dopuszczalność nakładania pewnych ograniczeń w zakresie konstytucyjnej wolności dostępu do zawodu i jego wykonywania (art. 65 ust. 1 Konstytucji)”.

Podkreślić zatem trzeba, że z uwagi na charakter materii, której dotyczą świadczone usługi przez doradców podatkowych, ważne jest, aby przygotowanie doradców podatkowych do świadczonych przez nich usług było stale utrzymywane na odpowiednim poziomie. Oczywistym jest przecież, że działania doradcy podatkowego, który udziela porady przy wypełnianiu obowiązków podatkowych, sporządza pisma procesowe, mają przemożny wpływ na sytuację finansową i osobistą osób korzystających z jego usług, a niedostatki warsztatowe doradcy podatkowego mogą powodować dla nich negatywne i czasami wyjątkowo dotkliwe skutki.

Stąd też trudno sobie wyobrazić, aby racjonalny ustawodawca pozostawił wyłącznie doradcom podatkowym decyzję w kwestii podnoszenia kwalifikacji zawodowych nie określając żadnych warunków, nadzoru nad dopełnieniem w powyższym zakresie. Tworząc samorząd zawodowy doradców podatkowych i przekazując mu sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony (art. 17 ust. 1 Konstytucji RP), ustawodawca zobowiązał samorząd doradców podatkowych do tworzenia warunków do realizacji powyższego zadania, sprawowania nadzoru na przestrzeganiem przepisów o wykonywaniu zawodu doradcy podatkowego, podnoszenia kwalifikacji zawodowych, ustalania i krzewienia zasad etyki zawodowej oraz dbałości o ich przestrzeganie. Nie do przyjęcia byłoby założenie, że realizacja zadań nakładanych na samorząd zawodowy nie rodzi po stronie jego członków odpowiednich obowiązków. Brak takiego powiązania pozbawiłby doradców podatkowych konstytucyjnych cech samorządu zawodowego, gdyż sprawowanie przez nią pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony czyniłby iluzorycznym.

Na zakończenie Sąd Dyscyplinarny chciałby skomentować argument zawarty w piśmie obwinionej „Odpowiedź na wniosek o ukaranie”, w którym to podnosi, że upoważnienie wyrażone w art. 51 ust. 1 pkt 8 Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych nie sposób uznać za źródła normy kompetencyjnej, z której wynika prawo do nakładania na doradców podatkowych przez organy samorządowe obowiązków obwarowanych odpowiedzialnością dyscyplinarną, w szczególności za brak zarejestrowania udziału w szkoleniu zawodowym w systemie informatycznym. W ocenie Sądu uchwała Zasady Etyki Doradców Podatkowych podjęta przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych jest aktem prawa wewnętrznego i ma charakter przepisów prawa, tzn. norm postępowania, do których ich adresat winien się stosować. Są to normy o charakterze publicznym i administracyjnym, gdyż wydawane są przez upoważnione ustawowo organy, które w tym zakresie korzystają z przymiotu organów władzy publicznej, a za ich naruszenie grożą sankcje dyscyplinarne.

Nie ulega wątpliwości, że zachowanie obwinionej wypełniło znamiona przewinień dyscyplinarnych stypizowanych w uchwale nr 23/2014 IV Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z dnia 11 stycznia 2014 r. Zasady Etyki Doradców Podatkowych (tekst jednolity z dnia 11 lutego 2014 r. załącznik do uchwały nr 32/2014 Krajowej Rady Doradców Podatkowych - w brzmieniu obowiązującym w czasie przewinienia dyscyplinarnego).

Zbiorcza ocena przytoczonych powyżej okoliczności daje w pełni uzasadnione podstawy do nałożenia kary dyscyplinarnej upomnienia. Ponadto sam fakt przeprowadzenia postępowania dyscyplinarnego i stwierdzenia popełnienia przewinienia dyscyplinarnego, powinno wpłynąć na obwinioną wychowawczo i spowoduje, że ponownie przewinienia takiego już nie popełni.

Dlatego też Sąd przychylił się do wniosku Rzecznika Dyscyplinarnego i wymierzył karę dyscyplinarną upomnienia.

Mając na uwadze powyższe Sąd orzekł jak w sentencji.

Przewodniczący

Sędzia

Sędzia

Pouczenie

- 1. Zgodnie z art. 73 ustawy o doradztwie podatkowym od orzeczenia sądu pierwszej instancji przysługuje obwinionemu lub Rzecznikowi Dyscyplinarnemu odwołanie do sądu drugiej instancji w terminie 14 od dnia doręczenia orzeczenia, wraz z uzasadnieniem*
- 2. W przypadku wszczęcia postępowania wyjaśniającego na żądanie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub Ministra Sprawiedliwości, odwołanie przysługuje Krajowej Radzie Doradców Podatkowych, ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub Ministra Sprawiedliwości*