

ORZECZENIE
WYŻSZEGO SĄDU DYSCYPLINARNEGO
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH

Warszawa, dnia 18 czerwca 2024 r.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny KIDP
w następującym składzie:

Przewodniczący - doradca podatkowy – Joanna Zawiejska-Rataj (spr.)
Sędzia - doradca podatkowy – Mirosław Michna
Sędzia - doradca podatkowy – Marcin Ciemniowski

Protokolant - Karolina Żebrowska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 czerwca 2024 roku sprawy ... doradcy podatkowego nr wpisu ..., obwinionego o czyn z art. 64 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 36 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r o doradztwie podatkowym w zw. z art. 3 i 4 ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych – Załącznika do uchwały nr 12/2022 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r. w zw. z art. 106b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług,

na skutek odwołania wniesionego przez obwinionego od orzeczenia Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych Łódzkiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Łodzi z dnia 12 stycznia 2024 r., sygn. akt SD 45/23

na podstawie art. 437 § 2 k.p.k. uchyla zaskarżone orzeczenie i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Przewodniczący

Sędzia

Sędzia

UZASADNIENIE

Orzeczeniem z dnia 12 stycznia 2024 roku, sygn. akt SD 45/23, Sąd Dyscyplinarny Krajowej Izby Doradców Podatkowych Łódzkiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Łodzi uznał obwinionego doradcę podatkowego ... numer wpisu ... za winnego popełnienia przewinienia dyscyplinarnego, polegającego na:

1) zaniechaniu w okresie od 21 stycznia 2022 roku do 26 kwietnia 2022 roku w Łodzi złożenia do Krajowego Rejestru Sądowego Przedsiębiorców wniosku o wpis zmian w umowie spółki ... wynikających z protokołu z dnia 29 grudnia 2021 roku sporządzonego w Kancelarii Notarialnej ... w Łodzi – do czego zobowiązał się na podstawie werbalnej umowy ze spółką,

2) braku wystawienia w okresie od 21 stycznia 2022 roku do 26 kwietnia 2022 roku w Łodzi faktury za usługę wbrew żądaniom spółki – przy czym wystawianie faktur jest obowiązkiem wynikającym z prawa powszechnego,

czym wyrządził spółce lub udziałowcom spółki szkodę lub krzywdę w postaci:

1) konieczności dodatkowego opłacenia usługi wpisania przedmiotowych zmian do KRS przez innego pełnomocnika zawodowego,

2) braku uprawnienia do zaliczenia do podatkowych kosztów uzyskania przychodu oraz nie odliczenia VAT'u naliczonego od wynagrodzenia związanego z usługą wobec braku formalnego dokumentu – faktury VAT,

3) braku uprawnienia do wypłaty dla wspólników spółki wynagrodzenia w trybie art. 176 KSH ze względu na fakt, iż zmiana umowy w tym zakresie ma skutek konstytutywny – obowiązuje od daty wpisu do KRS – w okresie do daty wpisu, tj. do 7 lipca 2022 r.,

4) „niepotrzebnego stresu, frustracji, napięcia, problemów ze snem (według oświadczenia współniczek będących jednocześnie członkiniami zarządu),

tj. o czyn z art. 64 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 36 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r o doradztwie podatkowym w zw. z art. 3 i 4 ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych – Załącznika do uchwały nr 12/2022 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r. w zw. z art. 106b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W przedmiotowym orzeczeniu Sąd uznał Obwinionego za winnego zarzucanego mu czynu i za to na mocy art. 64 ust. 2 pkt. 3 ustawy o doradztwie podatkowym wymierzył mu karę zawieszenia prawa wykonywania zawodu na okres 6 miesięcy.

Powyższe orzeczenie zostało zaskarżone przez obwinionego odwołaniem z dnia 7 lutego 2024 r. (data wskazana przez obwinionego na odwołaniu), nadanym w dniu 8 lutego 2024 roku, w którym obwiniony sformułował następujące zarzuty:

1) dowolną ocenę zgromadzonego materiału dowodowego zebranego w sprawie i całkowicie błędne uznanie, że obwiniony dopuścił się zarzucanych czynów – zarzut uzasadniono:

- brakiem uwzględnienia maila z dnia 7 grudnia 2021 r.,

- błędne uznanie, że umowa zawarta została ze spółką, w sytuacji, gdy została zawarta z osobą fizyczną,
- brakiem wykazania, jakie przepisy nakładają na doradcę podatkowego obowiązek złożenia wniosku dotyczącego zmian umowy spółki do KRS,
- pominięciem okoliczności, że doradca nie był zobowiązany do wystawienia faktury VAT, bowiem działał na rzecz osoby fizycznej, wynagrodzenie było płacone na konto, więc z oczywistych względów podlegało ujawnieniu podatkowemu,
- brakiem wskazania na jakich dowodach, poza twierdzeniami skarżących ustalili rzekome szkody, których doznały skarżące,

2) niewspółmierną orzeczoną karę w stosunku do popełnionego czynu – zarzut obwiniony uzasadnił brakiem uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy, w tym braku jakiegokolwiek udowodnienia przez skarżące deklarowanych szkód, brakiem uwzględnienia faktu uprzedniej niekaralności obwinionego oraz tego, że finalnie do zarejestrowania spółki doszło wskutek pośrednictwa obwinionego w tym zakresie.

Obwiniony wniósł o zmianę zaskarżonego orzeczenia i uniewinnienie obwinionego od zarzucanych czynów ewentualnie zmianę zaskarżonego wyroku i wymierzenie kary łagodniejszego rodzaju w postaci upomnienia.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny zważył, co następuje:

Odwołanie obwinionego zasługuje na uwzględnienie w części dotyczącej przeprowadzenia postępowania dowodowego.

Ad. zarzut numer 1

Na wstępie należy wskazać, iż postępowanie dowodowe w niniejszej sprawie nie zostało przeprowadzone w sposób należyty, co mając na uwadze całokształt sprawy, wagę i liczbę naruszeń, a w konsekwencji brak zapewnienia rzetelnego procesu skutkuje koniecznością przeprowadzenia przewodu ponownie w całości.

Po pierwsze, z zebranego materiału w aktach sprawy wynika, że nie zostały należycie przeprowadzone dowody pozwalające na stwierdzenie w szczególności faktów stanowiących podstawę ustalenia odpowiedzialności obwinionego:

- z jakim podmiotem została zawarta umowa doradztwa podatkowego,
- jaki był zakres zawartej umowy doradztwa podatkowego,
- czy umowa doradztwa podatkowego obejmowała pośrednictwo doradcy podatkowego w działaniach dokonywanych przez inne podmioty uprawnione (tu radcę prawnego).

Powyższe fakty są kluczowe dla ustalenia zaistnienia w ogóle odpowiedzialności doradcy podatkowego w niniejszej sprawie, a bez przeprowadzenia rzetelnego postępowania dowodowego w tym zakresie nie można przejść do jakichkolwiek

dalszych ustaleń co do winy, rozmiaru szkody i potencjalnej odpowiedniej kary obwinionego.

Należy bowiem wskazać, że w niniejszej sprawie Sąd Dyscyplinarny przypisał odpowiedzialność obwinionemu z tytułu dwóch czynów:

1) zaniechania w okresie od 21 stycznia 2022 roku do 26 kwietnia 2022 roku w Łodzi złożenia do Krajowego Rejestru Sądowego Przedsiębiorców wniosku o wpis zmian w umowie spółki ... wynikających z protokołu z dnia 29 grudnia 2021 roku sporządzonego w Kancelarii Notarialnej ... w Łodzi – w tym zakresie najwyższej wagi jest kwestia, czy w ogóle z tytułu tak ujętego przewinienia można przypisać odpowiedzialność doradcy podatkowemu, mając na uwadze, że czynność taka nie jest czynnością doradztwa podatkowego; powinno zatem zostać z najwyższą starannością zbadane, na ile na podstawie stosownej umowy doradca podatkowy był zobowiązany do zapewnienia w ramach czynności zawodowych określonych prawem prawidłowego działania podwykonawcy i – przy uznaniu, że faktycznie do tego był zobowiązany, na ile za te działania/zaniechania podwykonawcy, będącego profesjonalistą i przedstawicielem również zawodu zaufania publicznego może w tym przypadku ponosić własną odpowiedzialność dyscyplinarną,

2) braku wystawienia w okresie od 21 stycznia 2022 roku do 26 kwietnia 2022 roku w Łodzi faktury za usługę wbrew żądaniom spółki – również w zakresie tego zarzutu brak ustalenia podstawowych okoliczności tj. strony umowy o świadczenie usług doradztwa podatkowego oraz zakresu świadczenia, a w konsekwencji nie jest możliwe podjęcie prawidłowego rozstrzygnięcia co do winy obwinionego.

Po drugie, forma gromadzenia materiału dowodowego w zakresie wykazania opieszałości obwinionego (kwestia wtórna w kontekście braku należytego przeprowadzenia dowodów na okoliczności wskazane powyżej) budzi istotne wątpliwości. Istotnym jest bowiem przeprowadzanie dowodów, w szczególności w zakresie korespondencji sms, czy też korespondencji e-mail w stopniu zapewniającym ich wysoką wiarygodność i ochronę przed ewentualnym zmanipulowaniem, nie zapewnia tego na pewno forma wydruku z takiej korespondencji. Rozważyć zatem należy zobowiązanie stron do przedłożenia takich dowodów w odpowiedniej formie (przykładowo w formie aktów notarialnych protokołujących w sposób należyty odtworzenie treści sms).

Po trzecie, istotne nieprawidłowości w postępowaniu dowodowym dotyczą także określenia szkody, która miałaby powstać w wyniku popełnienia zarzucanego obwinionemu czynu. Zgodnie z art. 332 par. 1 pkt 2 kodeksu postępowania karnego akt oskarżenia powinien zawierać dokładne określenie zarzucanego oskarżonemu czynu ze wskazaniem czasu, miejsca, sposobu i okoliczności jego popełnienia oraz skutków, a zwłaszcza wysokości powstałej szkody. Jeśli bowiem w toku przeprowadzenia postępowania dowodowego zidentyfikowane zostałyby okoliczności wskazujące na

możliwość wystąpienia szkody, także w tym zakresie należy przeprowadzić pełne postępowanie dowodowe pozwalające na dokładne określenie wysokości szkody (co może się wiązać przykładowo z koniecznością oceny odpowiedniego związku szkody z danym czynem, jak również dokonania dokładnych wyliczeń w tym zakresie).

Po czwarte, w świetle powyższych uchybień w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego Sąd Dyscyplinarny w sposób rażący naruszył również normę art. 7 kodeksu postępowania karnego, zgodnie z którym organy postępowania kształtują swe przekonanie na podstawie wszystkich przeprowadzonych dowodów, ocenianych swobodnie z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego.

Należy wskazać, że zgodnie ze stanowiskiem doktryny i orzecznictwa przekonanie sądu o wiarygodności jednych dowodów i niewiarygodności innych pozostaje pod ochroną tego przepisu, gdy: 1) jest poprzedzone ujawnieniem w toku rozprawy głównej całokształtu okoliczności sprawy; 2) stanowi wyraz rozważenia wszystkich okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonego; 3) jest zgodne ze wskazaniami wiedzy i doświadczenia życiowego, a nadto zostało wyczerpująco i logicznie uargumentowane w uzasadnieniu wyroku (zob. wyr. SN z 9.11.1990 r., WRN 149/90, OSNKW 1991, Nr 7, poz. 41; wyr. SN z 3.9.1998 r., V KKN 104/98, OSProk. i Pr. 1999, Nr 2, poz. 6; post. SN z 1.9.2010 r., IV KK 78/10, OSNwSK 2010, Nr 1, poz. 1653) (w ten sposób komentarz do art. 7 kodeksu postępowania karnego pod redakcją A. Sakowicza, wydanie 9, Legalis). Niewątpliwie przesłanki te nie zostały w niniejszej sprawie wypełnione, w szczególności nie ujawniono w toku rozprawy głównej całokształtu okoliczności sprawy, brak rozważenia przez Sąd Dyscyplinarny wszystkich okoliczności przemawiających zarówno na korzyść jak i niekorzyść obwinionego, a ponadto brak jest odzwierciedlenia w uzasadnieniu wyczerpującej i logicznej argumentacji w tym zakresie.

Mając na uwadze całokształt przeprowadzonego przewodu i postępowania dowodowego w tym zakresie (w tym brak przeprowadzenia dowodów, przeprowadzenie wadliwe dowodów, brak możliwości prawidłowej realizacji art. 7 kpk), należy uznać, iż nie zostało zapewnione w tym postępowaniu prawo do rzetelnego procesu, stanowiącego fundament postępowania karnego, a zatem też fundament postępowania dyscyplinarnego.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 22 maja 2019 sygn. akt I KZP 3/19, „dopuszczalność orzekania kasatoryjnego przez sąd odwoławczy, na podstawie art. 437 § 2 zdanie drugie in fine k.p.k., należy zawsze ocenić w odniesieniu do konieczności korekty zakresu przewodu sądowego. Punktem wyjścia powinna być zatem ocena, przez sąd odwoławczy, przeprowadzonego przez sąd pierwszej instancji postępowania, nie tylko pod kątem potrzeby ponownego przeprowadzenia czynności dowodowych i

pozadowodowych, ale także zawsze w aspekcie, czy przeprowadzone postępowanie sądowe spełniło standard rzetelnego procesu.”

Przy uwzględnieniu powyższej wytycznej Sąd Dyscyplinarny przeprowadzając ponownie przewód przeprowadzi dowody w sprawie, w tym na okoliczność zawarcia umowy o świadczenie usług doradztwa podatkowego i jej zakresu, a także roli radcy prawnego zaangażowanego w zgłoszenie sprawy do Krajowego Rejestru Sądowego, w tym w szczególności:

- ponownie przeprowadzi dowód z wyjaśnień obwinionego,
- dokona przesłuchania składającej skargę ... w charakterze świadka, na okoliczność zawarcia umowy o świadczenie usług doradztwa podatkowego i jej zakresu,
- dokona przesłuchania składającej skargę ... w charakterze świadka, na okoliczność zawarcia umowy o świadczenie usług doradztwa podatkowego i jej zakresu,
- podejmie czynności mające na celu ustalenie innych osób mogących mieć wiedzę co do okoliczności zawarcia umowy o świadczenie usług doradztwa podatkowego i jej zakresu (przykładowo współpracowników biura obwinionego), a także roli radcy prawnego ... zaangażowanego w sprawę i formułę jego współpracy z obwinionym i dokona przesłuchań w charakterze świadków, jeśli ustalą istnienie takich osób,
- zapewni wiarygodność formy innych dowodów dopuszczanych w procesie, w szczególności korespondencji sms,
- przeprowadzi dowody na okoliczność wystąpienia szkody i jej wysokości szkody, w tym na okoliczność zaangażowania dodatkowego doradcy przez ... oraz ... zakresu usług, wynagrodzenia i podjęcia działań przez tego doradcę,
- odniesie się i oceni wiarygodność wszystkich dowodów przedkładanych przez strony w sprawie, i da temu wyraz w uzasadnieniu rozstrzygnięcia, formułując uzasadnienie w sposób wnikliwy i zawierający wyjaśnienie, z jakich powodów i w oparciu o jakie dowody lub okoliczności tylko określona część dowodów została obdarzona wiarą, tak, by w należyty sposób zrealizować treść art. 7 kodeksu postępowania karnego.

Ad. zarzut numer 2

Obwiniony w odwołaniu podniósł zarzut niewspółmierności kary w stosunku do popełnionego czynu. Mając na uwadze konieczność przeprowadzenia przewodu na nowo w całości, rozpatrzenie tego zarzutu należy uznać za przedwczesne.

Z uwagi na powyższe, Wyższy Sąd Dyscyplinarny orzekł jak w sentencji.

Przewodniczący

Sędzia

Sędzia