

**ORZECZENIE**  
**WYŻSZEGO SĄDU DYSCYPLINARNEGO**  
**KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH**

Warszawa, dnia 25 maja 2016 r.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny  
w następującym składzie:

**Przewodniczący** - doradca podatkowy Robert Wrzesiński

**Sędzia** - doradca podatkowy Janusz Cybulski

**Sędzia** - doradca podatkowy Brunon Schulz

Protokolant - sekretarz WSD Karolina Żebrowska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 25 maja 2016 roku

odwołania obwinionego ... doradcy podatkowego nr wpisu ... od orzeczenia Mazowieckiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Warszawie z dnia 06.10.2015r. wydanego w sprawie o sygn. akt SD 54/14 obwinionego o naruszenie art. 36 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j.: Dz. U. z 2011r. Nr 41, poz. 213 ze zm.) w zw. z art. 4 ust. 2 Zasad etyki doradcy podatkowego w zw. z art. 1 1d ust. 1 Zasad etyki doradcy podatkowego

na podstawie art. 437 § 2 kpk w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym

orzeka o:

1. uchyleniu w całości orzeczenia Mazowieckiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Warszawie z dnia 06.10.2015r. wydane w sprawie o sygn. akt SD 54/14

oraz

2. umorzeniu postępowanie w sprawie.

Przewodniczący

Sędzia

Sędzia

## UZASADNIENIE

Orzeczeniem z dnia 6 października 2015 r. Mazowiecki Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego w Warszawie (sygn. akt SD 54/14) uznał obwinionego ... za winnego zarzucanego mu czynu, tj. niewywiązywania się z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w zakresie odpowiadającym tematyce egzaminu na doradcę podatkowego w okresie rozliczeniowym 2011/2012 poprzez uzyskanie 17 punktów na 32 wymagane, przez co naruszył on art. 36 pkt 1 i 2 ustawy o doradztwie podatkowym (dalej: Ustawa) w związku z art. 4 ust. 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych (dalej: Zasady) w zw. z art. 1 1d ust. 1 i art. 11e ust. 2 i 3 Zasad Etyki Doradców Podatkowych. Za powyższy czyn Sąd Dyscyplinarny na podstawie art. 64 ust. 2 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym wymierzył obwinionemu karę dyscyplinarną nagany.

W uzasadnieniu Sąd Dyscyplinarny stwierdził, iż wobec faktu nie uzyskania przez obwinionego wymaganej ilości punktów należy to uznać za naruszenie obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji, a w związku z powyższym wina obwinionego jest oczywista. Sąd I instancji uznał, iż w związku ze stosunkiem obwinionego do popełnionego czynu niewystarczająca jest wnioskowana przez Rzecznika kara upomnienia i wymierzył obwinionemu karę nagany.

Od powyższego orzeczenia odwołanie wniósł obwiniony.

W swoim odwołaniu obwiniony podniósł następujące zarzuty:

1. Naruszenie art. 76 ust. 1 Ustawy.
2. Naruszenie art. 36 pkt 1) i 2) Ustawy, oraz art 4 ust. 2 w zw. z art. 11d ust. 1 i art. 11e ust. 2 i 3 Zasad.
3. Naruszenie art. 64 ust. 1 pkt 1) oraz art. 51 ust. 1 pkt 8) k) Ustawy w zw. z art. 11d ust.2 pkt b) Zasad.
4. Naruszenie art. 71 Ustawy.

**Odnosnie zarzutu pierwszego** obwiniony wskazał, że w niniejszej sprawie czyn ujawniony został w roku 2012 pismem skierowanym do obwinionego przez zastępcę Rzecznika Dyscyplinarnego Pana ... znak RO-06/RD/365/2012/KW, które znajduje się w aktach sprawy, bowiem było załącznikiem do pisma z dnia 21 marca 2014 r. do Sądu w niniejszej sprawie, w odpowiedzi na postanowienie o wszczęciu postępowania wyjaśniającego i wezwanie do udzielenia wyjaśnień. Zatem postępowanie wszczęte zostało po upływie roku od ujawnienia czynu, co powoduje, że

Orzeczenie winno zostać uchylone, jako naruszające rażąco przepisy prawa zawarte w ustawie.

**Odnosnie zarzutu drugiego** obwiniony podniósł, iż w piśmie z dnia 21 marca 2014 r. udzielając wyjaśnień w niniejszej sprawie i odwołując się do art. 11d Zasad wskazał, że w ustępie 2 tego artykułu wskazano iż, stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych doradców podatkowych obejmuje wybrane, według potrzeb doradcy podatkowego, formy kształcenia, m.in. samokształcenie doradcy podatkowego polegające w szczególności na aktualizacji wiedzy zawodowej. Obwiniony podniósł, że to doradca podatkowy wybiera według swoich potrzeb formę kształcenia a jeżeli wybierze udział w szkoleniach specjalistycznych, to powinien stosować się do przepisów Zasad Etyki normujących ten właśnie sposób kształcenia. Tymczasem on osobiście wybrał jako formę wykonania tego obowiązku – samokształcenie. Czytał Biuletyn KIDP "Doradca Podatkowy". Bardzo często korzystał z portalu "podatki.biz" zapoznając się z aktualnościami w tym zakresie. Oświadczył, iż posiada imponująca wręcz bibliotekę literatury fachowej zawierająca m.in. wszystkie aktualne od roku 2000 komentarze i leksykony wydawnictw UNIMEX, CHBeck, Lexis Nexis, LEX. Od początku istnienia korzystał z systemu informacji prawnej LEX, a obecnie Legalis. W 2011 roku - jako radca prawny — uczestniczył także w czterodniowym szkoleniu zorganizowanym przez Okręgową Izbę Radców Prawnych w Warszawie, ze względu na jeden z tematów dot. stosowania prawa UE w świetle dorobku orzecznictwa TSUE, z której to wiedzy korzystał wielokrotnie w postępowaniach sądowno administracyjnych. Obwiniony uważa, że skoro nie wybrał formy podnoszenia kwalifikacji w postaci szkoleń, nie miał obowiązku rejestracji udziału w tym szkoleniu, wynikającego z art. 11g pkt. 5 zasad etyki doradcy podatkowego. W piśmie z 14 lipca 2015 r. wskazał, że ten rodzaj kształcenia wybrał przede wszystkim z tego względu, że jego zawodowe zaangażowanie, pochłania bardzo dużo czasu. Poza wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego, jest radcą prawnym, z tym że procentowy udział spraw jaki prowadzi w chwili obecnej to w 85% sprawy z zakresu doradztwa podatkowego. Kancelarię swoją zaś prowadzi jednoosobowo. Od listopada 2011 r. do dnia dzisiejszego prowadził 11 postępowań podatkowych dotyczących domniemanych nadużyć wynikających z "transakcji karuzelowych" gdzie wartości przedmiotu sporu z fiskusem wynosi ponad 20 milionów złotych (bez odsetek za lata od 2006 do 2010 r.). Zastrzeżenia do protokołów kontroli, odwołania od decyzji pierwszej instancji I skargi do WSA na decyzje II instancji w 9 z tych spraw, mają miejsce w krótkim przedziale czasowym co powoduje spiętrzanie się jego pracy. Obecnie dochodzą do tego postępowania egzekucyjne. Decyzje dotyczące wskazanych wyżej spraw mają objętość ponad 2 tysięcy stron a akta postępowań ponad 120 tomów. Na powyższe okoliczności obwiniony wniósł także o przeprowadzenie dowodu z dokumentów w postaci 12 zanonimizowanych, pierwszych stron wskazanych

wyżej odwołań, skarg i zarzutów, które załączył. Obwiniony wskazał, że samokształcenie polegające na aktualizacji wiedzy jest jedną z form stałego podnoszenie kwalifikacji zawodowych doradców podatkowych zawartą w Zasadach, którą to formę wybrał według swoich potrzeb i możliwości i nie może ponosić konsekwencji wynikających z faktu, że formie tej nie przypisano system punktowego. Nie naruszył zatem w ten sposób Zasad ani przepisu art. 36 pkt 2 Ustawy ani art. 11d ust. 1 Zasad. Naruszeniem zaś wskazanego art 36 pkt 2 Ustawy oraz art. 11d ust. 2 pkt b) jest odmówienie mu prawa skorzystania z tej możliwości zapisanej w Zasadach. W trakcie rozprawy obwiniony oświadczył, że nie jest przeciwnikiem kształcenia i samokształcenia, tylko karania dyscyplinarnego doradców podatkowych za dokonanie wyboru formy kształcenia zawartej w Zasadach jaką jest samokształcenie i narzucania innych form tego kształcenia pod rygorem sankcji dyscyplinarnych. Wynika to z faktu, że brak jest podstaw prawnych i faktycznych do takiego karania w szczególności za wybór formy podnoszenia kwalifikacji, która wskazana jest w Zasadach.

**Odnosnie zarzutu trzeciego** obwiniony podniósł, że podstawą odpowiedzialności dyscyplinarnej doradcy podatkowego musi być przepis art. 64 Ustawy, w którym określono zachowania doradców podatkowych uznawane za delikty dyscyplinarne. Przepis ten w ust. 1 pkt 2) przewiduje, że podstawą odpowiedzialności dyscyplinarnej są czyny sprzeczne z zasadami etyki zawodowej. Podstawa ta ma charakter blankietowy, a więc samodzielnie nie pozwala na ustalenie, czy określone zachowanie wypełnia ustawowe znamiona przewinienia dyscyplinarnego. Zatem dla przyjęcia odpowiedzialności dyscyplinarnej doradcy podatkowego konieczne jest nie tylko określenie, że z tą właśnie podstawą wiąże się odpowiedzialność dyscyplinarna obwinionego doradcy podatkowego, ale nadto także wskazanie konkretnej zasady uregulowanej w Zasadach. I odwrotnie, uregulowanie zawarte w Zasadach również nie może stanowić samoistnej, materialnoprawnej podstawy odpowiedzialności dyscyplinarnej o charakterze represyjnym (zob. wyr. SN z 29 października 2009 r., SDI 22/09, OSN - SD 2009, poz. 132). Konkludując materialnoprawna podstawa przypisania odpowiedzialności dyscyplinarnej za popełnienie czynu sprzecznego z Zasadami, tak jak każdej odpowiedzialności represyjnej, musi mieć oparcie w przepisie rangi ustawowej, czyli w art. 64 ust. 1 pkt 2) a uzupełniająco w przepisach zawartych w Zasadach.

W Ustawie niewiele uwagi poświęcono problematyce szkolenia zawodowego i - co więcej - uczyniono to w sposób nader nieostry. I tak: w art. 36 pkt 2 ) wskazano, że doradca podatkowy obowiązany jest w szczególności stale podnosić swoje kwalifikacje, w art. 51 ust. 1 pkt 8) c) wskazano, że do zadań Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych należy uchwalanie zasad etyki zawodowej, określających w szczególności zasady stałego podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych, w szczególności przez osoby

podejmujące wykonywanie zawodu doradcy podatkowego po okresie niewykonywania zawodu przekraczającym 5 kolejnych lat, a w pkt 10) art. 51 ust. 1 określenie zasad stałego podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych.

W jakimkolwiek przepisie Ustawy o doradcach podatkowych nie nałożono na doradcę podatkowego obowiązku uczestniczenia w szkoleniach zawodowych, którego naruszenie rodziłoby odpowiedzialność dyscyplinarną. W żadnym razie obowiązku tego nie można wiązać z obligatoryjną przynależnością doradcy podatkowego do samorządu doradców podatkowych ( art. 47 ust. Ustawy).

Odwołując się do wyrażonego w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zakazu zmuszenia kogokolwiek do zachowań, których ustawa, jako najważniejsze po Konstytucji RP źródło powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 87 ust. 1 Konstytucji RP), mu nie nakazuje, należy powiedzieć, że nałożenie na doradcę podatkowego obowiązku szkolenia zawodowego – i to obwarowanego sankcją dyscyplinarną o charakterze publicznoprawnym, w tym tak surową jak pozbawienie prawa do wykonywania zawodu (art. 64 ust.2 pkt 4) - powinno mieć podstawę ustawową. I nie ma nic do rzeczy art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, który stanowi *lex specialis* wobec postanowień zabezpieczających gwarantowaną art. 65 ust 1 Konstytucji RP swobodę wyboru zawodu. W art. 17 ust. 1 Konstytucji RP mówi się bowiem, że sprawowana przez samorząd zawodowy „piecza” nad należytym wykonywaniem zawodów zaufania publicznego powinna być realizowana jedynie „ w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony”. Mimo że owym interesem publicznym, którego środowisko doradców podatkowych powinno strzec, jest odpowiednio wysoki poziom świadczeń przez tę grupę zawodową m.in. porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami oraz innymi wymienionym w art. 2, to jednak żadną miarą nie wolno z tego wyprowadzać wniosku, że zapewnienie tak określonego poziomu pomocy może odbywać się z pogwałceniem ogólnych zasad odpowiedzialności o charakterze represyjnym.

Wyrażone w art. 51 ust. 1 pkt 8) k) Ustawy ogólne uprawnienie dla Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych do uchwalenia zasad etyki zawodowej doradcy podatkowego oraz odpowiedzialności dyscyplinarnej za naruszenie tych zasad, nie daje podstawy do karania doradcy podatkowego za dokonanie, według potrzeb tego doradcy podatkowego, formy kształcenia zawartej w Zasadach. Nigdzie nie wykazano także, naruszenia których zasad etyki zawodowej podlegają odpowiedzialności dyscyplinarnej i jakimi karami. Zatem przepis art. 51 ust. 1 pkt 8) k) Ustawy, nie może by samoistną podstawą do nałożenia na doradcę podatkowego odpowiedzialności dyscyplinarnej.

**Odnosnie zarzutu czwartego** obwiniony wskazał, iż polega na tym, że w trakcie rozprawy Rzecznik Dyscyplinarny wskazał, że w okresie rozliczeniowym 2013-2014 oraz 2015 r. obwiniony nie uzyskał także żadnych

punktów, co Sąd zakwalifikował jako przewinienie nie wywiązywania się z tego obowiązku, i biorąc to pod uwagę wymierzył obwinionemu karę surowszą niż wyniósł Rzecznik, a obwiniony nie wyraził na to zgody.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny zważył co następuje.

Odwołanie częściowo jest zasadne.

Zasadny jest pierwszy zarzut odwołania dotyczący przedawnienia. Zgodnie z art. 17 § 1 pkt 6 kpk nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy nastąpiło przedawnienie karalności. Z kolei zgodnie z art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili ujawnienia czynu upłynął rok lub od chwili popełnienia czynu upłynęły 3 lata.

W niniejszej sprawie organy Krajowej Izby Doradców Podatkowych o ujawnieniu czynu dowiedziały się nie później niż w dniu 25 września 2013 r. (data zawiadomienia Przewodniczącego Krajowej Rady Doradców Podatkowych). Wszczęcie postępowania dyscyplinarnego nastąpiło w niniejszej sprawie w dniu 13 października 2014 r. (data wpływu wniosku o ukaranie). Tak więc postępowanie dyscyplinarne zostało wszczęte po upływie roku od ujawnienia czynu. Stwierdzenie takiego stanu rzeczy obliguje Wyższy Sąd Dyscyplinarny do zastosowania wskazanych powyżej przepisów i w konsekwencji skutkuje koniecznością uchylecia zaskarżonego orzeczenia Sądu Dyscyplinarnego oraz umorzeniem postępowania.

Pozostała argumentacja podniesiona w odwołaniu przez obwinionego nie zasługuje na uwzględnienie. Jak słusznie wskazał Sąd Dyscyplinarny obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych ma umocowanie w przepisach ustawy o doradztwie podatkowym, a sposób wykonywania tego obowiązku określony został w stosownej uchwale Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Każdy doradca podatkowy winien się stosować do obowiązków nałożonych przepisami ustawy, a skonkretyzowanych uchwałami upoważnionych do tego organów Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

Pouczenie:

Od orzeczenia wydanego przez Wyższy Sąd Dyscyplinarny przysługuje stronom odwołanie do właściwego ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego sądu apelacyjnego - sądu pracy i ubezpieczeń społecznych w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia wraz z uzasadnieniem (art. 75 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j.: Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213 ze zm.).