

Sygn. akt SD 52/18

**ORZECZENIE  
SĄDU DYSCYPLINARNEGO  
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH**

Kraków, dnia 08 lutego 2019 r.

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

Przewodniczący - Anna Nawrot doradca podatkowy  
Sędzia - Konrad Bańdo doradca podatkowy  
Sędzia - Radosław Olesiński doradca podatkowy

Protokolant - osobiście

Po rozpoznaniu sprawy na posiedzeniu w dniu 8.02.2019 roku z wniosku Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych o ukaranie doradcy podatkowego numer wpisu za czyn polegający na nienależyтым wykonywaniu obowiązków zawodowych doradcy podatkowego poprzez naruszenie przepisów art. 36 pkt 2 ustawy dnia 5 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym, w związku z art. 4 ust 2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych, tj. niewywiązania się przez doradcę podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w okresie rozliczeniowym **2015-2016**

**- na podstawie art.17§ 1pkt 7 kpk w zw. z art. 79 ustawy ustawy o doradztwie podatkowym ( Dz.U. z 2016r Poz. 794)**

**postanawia umorzyć postępowanie.**

**Pouczenie:**

Zgodnie z art. 73 Ustawy o doradztwie podatkowym z dnia 5 lipca 1996r. ( Dz.U. z 2016r Poz. 794) od orzeczenia Sądu Dyscyplinarnego przysługuje obwinionemu lub Rzecznikowi Dyscyplinarnemu odwołanie do sądu II instancji w terminie 14 dni od dnia doręczenia, wraz z uzasadnieniem.

## UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 12 września 2017 r. Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP wszczął wobec Obwinionego postępowanie wyjaśniające. Kolejnym postanowieniem z dnia 2 listopada 2017r. Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP przedstawił Obwinionemu zarzut nienależytego wykonywania obowiązków zawodowych poprzez naruszenie art. 36 pkt 2 u.d.p. w związku z art.4 ust.2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych tj. niewywiązywania się przez doradcę podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w okresie rozliczeniowym 2015-2016.

Zawiadomieniem z dnia 2 listopada 2017 r. pouczone Obwinionego o prawie do przejrzenia akt sprawy.

Wobec biernej postawy Obwinionego Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP w dniu 12 kwietnia 2018r. skierował do Sądu Dyscyplinarnego wniosek o ukaranie doradcy podatkowego nr wpisu            za czyn polegający na nienależytym wykonywaniu obowiązków zawodowych doradcy podatkowego, a to poprzez naruszenie przepisów art. 36 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996r. o doradztwie podatkowym w związku z art. 4 ust.2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych tj. niewywiązywanie się doradcy podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w okresie rozliczeniowym 2015-2016.

### **Sąd ustalił następujący stan faktyczny:**

Weryfikacja indywidualnego konta doradcy podatkowego w panelu mDoradca wykazała, że w okresie rozliczeniowym **2015-2016** Obwiniony nie uzyskał wymaganego minimum ilości punktów określonego w przepisach wewnątrz korporacyjnych.

Powyższe Sąd ustalił na podstawie treści zawiadomienia przewodniczącego Komisji Ochrony Zawodu, Etyki i Spraw Wewnątrz korporacyjnych KRDP z dnia 6 lipca 2017r. o podejrzeniu popełnienia czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną, z której wynika, że Obwiniony nie wywiązał się z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji, nie uzyskując odpowiedniej minimalnej ilości punktów potwierdzających wykonanie tego obowiązku w okresie rozliczeniowym 2015-2016, a uzyskując wyłącznie 0 punktów. Wezwany pismem z dnia 28 lipca 2017r. do udzielenia wyjaśnień doradca podatkowy nie odniósł się do stawianego mu zarzutu nienależytego wykonywania obowiązków zawodowych doradcy podatkowego.

Małopolski Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych w Krakowie w dniu 05 grudnia 2018r. wystąpił z urzędu do Sądu Dyscyplinarnego KIDP w Warszawie o udostępnienie akt sprawy sygn. SD 534/16 dotyczącej postępowania dyscyplinarnego zakończonego prawomocnym orzeczeniem wobec Obwinionego doradcy podatkowego, prowadzonego pod zarzutem wykonywania zawodu doradcy podatkowego przez Obwinionego z naruszeniem art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym tj. obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w okresie rozliczeniowym w roku 2015.

### **Sąd zważył co następuje:**

Obowiązek podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych wynika bezpośrednio z ustawy o doradztwie podatkowym. Zgodnie bowiem z art.36 pkt 2 u.d.p. doradca podatkowy

obowiązany jest w szczególności stale podnosić swoje kwalifikacje. Stosownie zaś do treści art. 51 ust. 1 pkt 8 lit. c u.d.p. zasady stałego podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych są określone w zasadach etyki zawodowej uchwalanych przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych. Niezależnie od tego, ustawodawca nadał Krajowemu Zjazdowi Doradców Podatkowych także odrębną kompetencję określania zasad stałego podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych (art.51 ust.1 pkt 10 u.d.p.).

Biorąc pod uwagę powyższe, ustawa wskazuje jedynie na ogólny obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych, zaś określenie szczegółowych zasad wykonywania tego obowiązku ustawodawca powierzył Krajowemu Zjazdowi Doradców Podatkowych, który jest władny określić właściwe zasady w zasadach etyki zawodowej bądź w odrębnej uchwale.

W tej sytuacji, dla określenia wzorca stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych niezbędne jest posłużenie się zasadami etyki doradcy podatkowego oraz innymi aktami normatywnymi stanowionymi przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych.

W aktualnym stanie prawnym jedynym aktem prawnym wydanym przez KZDP regulującym podnoszoną kwestię są Zasady Etyki Doradcy Podatkowego. W art. 11f zd. 2 ZEDP przewidziano, że doradca podatkowy, wykonując obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, 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.

Posługując się wykładnią językową w ramach określonych granic systemu prawnego możliwa do zdekodowania norma prawna posiada następujące brzmienie: **Nakazane jest stale podnoszenie kwalifikacji zawodowych poprzez uzyskiwanie minimum 32 punktów w okresie następujących po sobie dwóch kolejnych lat przy czym w jednym roku należy uzyskać co najmniej 8 punktów.**

Obowiązek ten składa się z dwóch elementów połączonych funktorem koniunkcji:

1) obowiązku uzyskania w cyklu dwuletnim 32 punktów

i

2) obowiązku uzyskania w każdym roku jednego dwuletniego cyklu co najmniej 8 punktów.

Co jest istotne, spełnienie obowiązku ocenia się w stosunku do jednego, tego samego cyklu dwuletniego. Zatem, analizowany obowiązek jest spełniony wtedy i tylko wtedy, gdy doradca podatkowy uzyska w jednym cyklu dwuletnim 32 punkty i jednocześnie w każdym roku tego cyklu uzyska co najmniej 8 punktów.

Naruszenie tego obowiązku polega zatem na:

1) niezyskaniu 32 punktów w cyklu dwuletnim

lub

- 2) nieuzyskaniu 8 punktów w każdym roku tego dwuletniego cyklu.

Niedochowanie tego obowiązku stanowi delikt dyscyplinarny, a to na podstawie art.64 ust.1 pkt 1 u.d.p. Norma prawna zaś związana z ustalonym w tym przepisie deliktem możliwa do zdekodowania brzmi: zabronione jest niedochowanie obowiązku podnoszenia kwalifikacji. **Mając na uwadze ustaloną wcześniej treść tego obowiązku, zwraca uwagę, że powstanie deliktu dyscyplinarnego oceniane może być tylko raz w stosunku do jednego dwuletniego cyklu.** Przeciwnie stanowisko prowadziłoby do przyjęcia, że uzyskanie 0 punktów oznacza popełnienie dwóch deliktów dyscyplinarnych polegających na :

- 1) pierwszy- nieuzyskaniu 32 punktów w cyklu dwuletnim,
- 2) drugi-nieuzyskaniu 8 punktów w każdym roku tego cyklu.

Takie podejście nie znajduje podstaw logicznych. Analizowany obowiązek sformułowany zarówno co do minimum dwuletniego jak i jednorocznego zbudowany został z użyciem funktora logicznego koniunkcji, czego skutkiem jest uznanie, że **naruszenie choćby jednego członu tego obowiązku powoduje ostatecznie naruszenie tego obowiązku.**

Brak jest równocześnie zarówno normatywnych jak i logicznych podstaw dla przyjęcia, jakoby istniały dwa obowiązki dotyczące podnoszenia kwalifikacji zawodowych: jeden dotyczący obowiązku uzyskania 32 punktów w cyklu dwuletnim oraz drugi nieuzyskania 8 punktów w każdym roku jednego cyklu. Z pewnością brzmienie art.11f ZEDP takiej podstawy normatywnej nie stanowi.

Mając powyższe na uwadze, jednocześnie po zapoznaniu się z aktami postępowania sygn. akt SD 534/16 Sąd Dyscyplinarny stwierdził, że wobec Obwinionego toczyło się już postępowanie o czyn (tożsamy z czynem zarzucanym Obwinionemu w aktualnie prowadzonym postępowaniu) polegający na nienależytym wykonywaniu obowiązków zawodowych doradcy podatkowego, poprzez naruszenie przepisów art. 36 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996r. o doradztwie podatkowym w związku z art. 4 ust.2 Zasad Etyki Doradców Podatkowych tj. o niewywiązywanie się doradcy podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w roku 2015, gdzie sąd orzekający orzeczeniem z dnia 12 grudnia 2017 roku uznał Obwinionego winnym popełnienia zarzucanych mu czynów wymierzając mu jednocześnie karę dyscyplinarną zawieszenia prawa do wykonywania zawodu doradcy podatkowego na okres 2 lat.

W kwestii ustalenia, czy czyn będący przedmiotem osądu jest tożsamy z czynem, co do którego zarzuty rozpoznano w innym uprzednim postępowaniu, rozpoznający tu skład Sądu Dyscyplinarnego nie miał żadnych wątpliwości, mając na uwadze powyżej dokonaną analizę logiczną przepisów u.d.p. aktu wewnątrz korporacyjnego i dorobek orzecznictwa dyscyplinarnego co do przesłanek powagi rzeczy osądzonej w postępowaniu sądowym.

Zakaz prowadzenia postępowania w postaci *rei iudicatae* zachodzi wówczas, gdy uprzednio zakończone zostało prawomocnie postępowanie co do tego samego czynu tej samej osoby, nowe zaś postępowanie pokrywa się z przedmiotem postępowania w sprawie już zakończonej, **a także gdy jego przedmiot jest częścią przedmiotu osądzonego w sprawie już zakończonej.**

Powaga rzeczy osądzonej nie pozwala na ponowne postępowanie przeciwko tej samej osobie o ten sam przedmiot odpowiedzialności prawnej, innymi słowy - o ten sam czyn w znaczeniu prawnym.

Taka sytuacja powoduje określone implikacje procesowe, które należy rozważyć w kontekście wystąpienia negatywnych przesłanek procesowych w postaci **stanu rzeczy osądzonej**. Dlatego też warto przypomnieć, że negatywna przesłanka procesowa oznacza, iż **nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza**, jeżeli postępowanie karne (odpowiednio stosowane przepisy kpk w sprawach dyscyplinarnych) co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo wcześniej wszczęte toczy się. Gdy w jednym z tych postępowań zapadnie prawomocny wyrok kończący postępowanie w sprawie, wówczas zaczyna funkcjonować negatywna przesłanka procesowa w postaci powagi rzeczy osądzonej (*rei iudicatae*), która rodzi zakaz *ne bis in idem*, czyli zakaz zarówno ponownego wszczynania, jak i kontynuowania postępowania o ten sam czyn tej samej osoby, co do którego zapadło prawomocne orzeczenie.

Wobec zaistnienia w powyższej sprawie powagi rzeczy osądzonej sąd orzekł jak w sentencji.