

Łódź, 13 stycznia 2022 r.

**Sąd Dyscyplinarny
Krajowej Izby Doradców Podatkowych
Łódzki Oddział Zamiejscowy w Łodzi**

Sygn. akt SD 64/19

**ORZECZENIE
SĄDU DYSCYPLINARNEGO
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH**

Łódzki Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego w składzie:

Przewodniczący: doradca podatkowy Mateusz Latkowski
Sędzia: doradca podatkowy Bogdan Widawski
Sędzia: doradca podatkowy Marek Olejniczak

Protokolant: doradca podatkowy Małgorzata Petrus

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 stycznia 2022 r. sprawy z wniosku Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych z 15 maja 2019 r. (Rep. 152/2018/3/2018/LDS) o ukaranie doradcy podatkowego (nr wpisu), obwinionej o czyn polegający na:

- niewykonaniu obowiązków zawodowych regularnego opłacania składek członkowskich, co stanowi naruszenie art. 36 pkt 3 ustawy z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 283 ze zm.),

orzeka

1. uznaje za winną tego, że w okresie od 13 stycznia 2017 r. do 20 maja 2018 r. w nie dokonywała regularnego opłacania składek członkowskich, czym naruszyła art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym, tj. czynu z art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym i za to na mocy art. 64 ust. 2 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym skazuje ją na karę dyscyplinarną nagany;
2. Ustala, że koszty postępowania dyscyplinarnego ponosi Krajowa Rada Doradców Podatkowych.

Przewodniczący
Mateusz Latkowski

Sędzia
Bogdan Widawski

Sędzia
Marek Olejniczak

Pouczenie

Stosownie do art. 73 ustawy o doradztwie podatkowym od orzeczenia sądu pierwszej instancji przysługuje obwinionemu lub Rzecznikowi Dyscyplinarnemu odwołanie do sądu drugiej instancji w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia, wraz z uzasadnieniem.

UZASADNIENIE

Wnioskiem z 15 maja 2019 r. Rzecznik Dyscyplinarny wniósł o ukaranie doradcy podatkowego, obwinionej o czyn polegający na niewykonaniu obowiązków zawodowych regularnego opłacania składek członkowskich, co stanowi naruszenie art. 36 pkt 3 ustawy z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 283 ze zm.). Wniosek o ukaranie został doręczony do Sądu 20 maja 2019 r.

W treści wniosku o ukaranie wskazano, że Obwiniona posiadała zaległość w opłacaniu składek członkowskich na dzień 17 lipca 2018 r. w wysokości 560 zł (brak zaległości na dzień 24 kwietnia 2019 r.).

Postanowieniem z 19 listopada 2019 r. Sąd zobowiązał Rzecznika Dyscyplinarnego, zgodnie z art. 396a ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 534 ze zm.), do przedstawienia dowodów potwierdzających popełnienie czynu zabronionego oraz czas jego popełnienia. 17 grudnia 2019 r. do Sądu wpłynęło pismo procesowe Zastępcy Rzecznika (datowane również na 17 grudnia 2019 r.) wraz z załącznikami w postaci zapisów KRDP na koncie Obwinionej za lata od 2002 do 2019.

W wyjaśnieniach złożonych na rozprawie w dniu 28 września 2021 r. Obwiniona wskazała, że nie jest w stanie powiedzieć, czy daty księgowania wynikające z zapisów na kontach KRDP są zgodne z datami jej wpłat. W dalszej kolejności wskazała jednak, że nie jest możliwe aby daty księgowania były zgodne z datami wpłat. W związku z tym Sąd wezwał Obwinioną do przedłożenia potwierdzeń płatności składek od 1 maja 2016 do 31 maja 2019 roku.

Pismem z 1 października 2021 r. obrońca Obwinionej wniósł o wskazanie podstaw prawnych przedłożenia przez Obwinioną wnioskowanych dokumentów oraz wskazanie określonych elementów wniosku o ukaranie. W piśmie tym wskazano również wnioski dowodowe – przeprowadzenie dowodów z faktur KIDP za szkolenia na okoliczność uznania Obwinionej za opłacającą składki regularnie. Do pisma załączono 13 faktur.

W piśmie tym wniesiono o umorzenie postępowania z uwagi na brak skargi uprawnionego organu. Zarzuty względem wniosku o ukaranie Obwiniona formułowała także w początkowej fazie postępowania dyscyplinarnego, w piśmie z 8 sierpnia 2019 r. złożonym po doręczeniu wniosku o ukaranie.

Przechodząc do rozpatrzenia niniejszej sprawy w pierwszej kolejności rozważyć trzeba możliwość prowadzenia postępowania dyscyplinarnego w kontekście istnienia skargi uprawnionego organu. Z uwagi na treść art. 17 § 1 pkt 9 kodeksu postępowania karnego (w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym), w przypadku braku wniosku o ukaranie Rzecznika Dyscyplinarnego, postępowanie dyscyplinarne musiałoby zostać umorzone. Wniosek o ukaranie uruchamia postępowanie dyscyplinarne (art. 70 w zw. z art. 69 ust. 1

ustawy o doradztwie podatkowym), stanowi zatem swoisty odpowiednik aktu oskarżenia w rozumieniu przepisów postępowania karnego. Elementy wniosku o ukaranie wskazuje Regulamin działania Rzecznika Dyscyplinarnego i jego zastępców z 9 września 2014 r. Zgodnie z § 21 tego aktu, wniosek o ukaranie powinien zawierać w szczególności opis zarzucanego czynu ze wskazaniem czasu, miejsca i innych okoliczności jego popełnienia oraz kwalifikację prawną (ust. 1 lit. b). Podobnie, lecz w odniesieniu do aktu oskarżenia, kwestię tę reguluje art. 332 § 1 pkt 2 kodeksu postępowania karnego, mający zastosowanie z uwagi na odesłanie wynikające z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym. Z wniosku o ukaranie z 15 maja 2019 r. wynika, że Rzecznik Dyscyplinarny zarzucił Obwinionej popełnienie czynu polegającego na niewykonaniu obowiązków zawodowych doradcy podatkowego polegającym na nieopłacaniu składek członkowskich. Z uwagi na braki postępowania wyjaśniającego Sąd postanowieniem z 19 listopada 2019 r. zobowiązał Rzecznika Dyscyplinarnego do ich uzupełnienia, co uczyniono przy piśmie z 17 grudnia 2019 r.

Pożądaną sytuacją jest dokładne określenie (i opisanie) we wniosku o ukaranie wszystkich elementów czynu. Jakkolwiek treść wniosku o ukaranie sformułowana została w niniejszej sprawie w sposób dość oszczędny, to ostatecznie daje on wyraźną informację o zachowaniu Obwinionej. Rolą sądu jest ocena zachowania Obwinionej opisanego we wniosku o ukaranie, Sąd nie jest natomiast związany ani opisem czynu, ani jego kwalifikacją prawną wynikającą z wniosku o ukaranie. W niniejszej sprawie Sąd dysponował zarówno informacją o zarzucenym czynie (zaniechanie polegające na nieopłacaniu składek członkowskich), jak i informacją o czasie i miejscu popełnienia czynu (mimo, że dowody Rzecznik Dyscyplinarny uzupełnił już w toku postępowania dyscyplinarnego). Tym samym nie doszło do sytuacji opisanej w art. 17 § 1 pkt 9 kodeksu postępowania karnego w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym (brak wniosku o ukaranie Rzecznika Dyscyplinarnego), która mogłaby skutkować umorzeniem postępowania dyscyplinarnego. Konieczne było doprecyzowanie opisu czynu, co jednak Sąd władny był uczynić w toku rozprawy, nie naruszając tożsamości zdarzenia wskazanego we wniosku o ukaranie.

Dodać przy tym trzeba, że przepisy kodeksu postępowania karnego stosuje się odpowiednio, a więc z uwzględnieniem specyfiki postępowania dyscyplinarnego doradców podatkowych. Celem postępowania dyscyplinarnego jest ocena zachowania doradcy podatkowego pod kątem zastosowania norm etycznych, a nie rozstrzygnięcie kwestii odpowiedzialności karnej – cel postępowania dyscyplinarnego ma odpowiednie przełożenie na zastosowanie regulacji gwarancyjnych wynikających z kodeksu postępowania karnego (zob. postanowienie SN z 11 czerwca 2019 r., sygn. II DSI 11/19). Zatem także z tego punktu widzenia niedoskonałości wniosku o ukaranie Rzecznika Dyscyplinarnego nie mogą być równoznaczne z brakiem tego wniosku.

W dalszej kolejności rozważania wymaga kwestia przedawnienia możliwości wszczęcia postępowania dyscyplinarnego w niniejszej sprawie (tzw. przedawnienie ścigania) oraz kwestia przedawnienia karalności ewentualnego deliktu dyscyplinarnego.

Zagadnienie przedawnienia ścigania reguluje art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym, zgodnie z którym nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili ujawnienia czynu upłynął rok lub od chwili popełnienia czynu upłynęły 3 lata. Stosownie do art. 123 § 2 Kodeksu postępowania karnego jeżeli termin jest oznaczony w tygodniach, miesiącach lub latach, koniec terminu przypada na ten dzień tygodnia lub miesiąca, który odpowiada początkowi terminu; jeżeli w danym miesiącu nie ma takiego dnia, koniec terminu przypada na ostatni dzień tego miesiąca. Wszczęcie postępowania dyscyplinarnego następuje w rezultacie złożenia wniosku o ukaranie do sądu dyscyplinarnego (art. 69 ust. 1 w zw. z art. 65 ust. 1 pkt 1) ustawy o doradztwie podatkowym). Jeśli chodzi o kwestię ujawnienia czynu, wskazać należy, że Rzecznik Dyscyplinarny w dniu 19 lipca 2018 r. otrzymał zawiadomienie z 17 lipca 2018 r. o podejrzeniu popełnienia czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną w sprawie Obwinionej. Wniosek o ukaranie (skutkujący wszczęciem postępowania dyscyplinarnego), datowany na 15 maja 2019 r., został złożony do Sądu 20 maja 2019 r., a więc przed upływem rocznego terminu od ujawnienia czynu. W odniesieniu do terminu 3-letniego, uwzględniając powołany wyżej art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym oraz art. 123 § 2 Kodeksu postępowania karnego (w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym), w niniejszej sprawie rozważać można jedynie czyny popełnione przez Obwinioną w okresie od 20 maja 2016 r. do 20 maja 2018 r. (termin płatności: 20 czerwca 2018 r.). Tylko w takim zakresie czyny Obwinionej mogły być ujawnione w ramach zawiadomienia skierowanego do Rzecznika Dyscyplinarnego.

W przedmiocie terminu przedawnienia karalności czynu wskazać wypada, że co prawda ustawa o doradztwie podatkowym nie zawiera przepisów, które dotyczą przedawnienia karalności (wspomniany wcześniej art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym reguluje jedynie tzw. przedawnienie ścigania), jednak brak takiej regulacji jest wątpliwy z perspektywy wynikającej z art. 32 Konstytucji zasady równości. Ustęp 1 tego przepisu wskazuje, że wszyscy są wobec prawa równi oraz że wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. W pewnym uproszczeniu wskazać można, że zasada to oznacza, że podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji powinny być traktowane w sposób podobny. Regulacje dotyczące przedawnienia karalności – poza przepisami Kodeksu karnego – znajdują się w ustawach regulujących m.in. zawody zaufania publicznego radców prawnych, adwokatów, ale także biegłych rewidentów czy lekarzy. Zawód doradcy podatkowego jest zawodem zaufania publicznego (m.in. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 4 października 2010 r., SK 12/08), wykazującym istotne podobieństwo do „tradycyjnie” prawniczych zawodów, takich jak zawód radcy prawnego czy adwokata (m.in. obsługa osobistych potrzeb ludzkich, regulacje etyki zawodowej, odpowiednie przygotowanie do zawodu itd.). Nie ma zatem żadnego uzasadnienia dla braku regulacji dotyczącej przedawnienia karalności w zakresie zawodu doradców podatkowych (podobną argumentację dostrzec można w wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 30 stycznia 2014 r., sygn. III APo 3/13).

W dalszej kolejności konieczne jest określenie jaki termin przedawnienia karalności powinien znaleźć zastosowanie. W obrębie zawodów zaufania publicznego w większość przypadków zastosowanie znajduje 5-letni termin przedawnienia. Sąd przyjął więc taki termin – jest to

najkrótszy termin przedawnienia karalności znany przepisom dotyczącym zawodów zaufania publicznego, dodatkowo taki termin przewidują przepisy ustawy o radcach prawnych czy Prawa o adwokaturze, a więc przepisy dotyczące zawodów zbliżonych do zawodu doradcy podatkowego. Tym samym przyjęcie 5-letniego terminu przedawnienia karalności czyni zadość zasadzie równości.

W realiach rozpoznawanej sprawy oznacza to, że przedawnieniu uległy czyny popełnione przed 13 stycznia 2017 r. (a zatem popełnione ponad 5 lat przed orzeczeniem), co wyłącza możliwość rozpoznania ewentualnych zarzutów w tym zakresie.

Biorąc pod uwagę powyższe, badaniu w ramach niniejszej sprawy podlegać może terminowe opłacanie składki za miesiące od grudnia 2016 r. (termin płatności: 20 stycznia 2017 r.) do maja 2018 r. (termin płatności: 20 czerwca 2018 r.).

Badając sprawę we wskazanym zakresie Sąd ustalił następujący stan faktyczny.

Przedłożone przez Rzecznika Dyscyplinarnego dokumenty stanowiące zapisy na koncie wskazują, w podziale na lata, zdarzenia wprowadzone do zapisu na koncie 200-1-5-1259. Dokumenty te zawierają następujące pozycje: „Nr DK”, „Nr ewid.”, „Dokument”, „Data dok.”, „treść”, „Wn”, „Ma”. Kluczowe pozycje tych zapisów stanowią: „data dok.” oraz „treść”. Dokumenty te wskazują w szczególności następujące pozycje po stronie „Ma”:

- 1) Zapisy na koncie: 200-1-5-1259 od 2017-01-01 do 2017-12-31:
 - Data dok.: „2017-04-21”; Treść: „Składka członkowska za m-c 12.2016 i 01.2017”,
 - Data dok.: „2017-08-04”; Treść: „Składka członkowska za m-c 02.2017”,
 - Data dok.: „2017-09-22”; Treść: „Składka członkowska za m-c 03.2017”,
 - Data dok.: „2017-10-26”; Treść: „Składka członkowska za m-c 04.,05. 2017”,
 - Data dok.: „2017-11-29”; Treść: „Składka członkowska za m-c 06,07,08.2017”,
- 2) Zapisy na koncie: 200-1-5-1259 od 2018-01-01 do 2018-12-31:
 - Data dok.: „2018-04-18”; Treść: „Składka członkowska za m-ce 09.,10.2017”,
 - Data dok.: „2018-07-20”; Treść: „Składka członkowska za m-c 11-12.2017.I 01.2018”,
 - Data dok.: „2017-08-29”; Treść: „Składka członkowska za m-c 02 i 03.2018”,
 - Data dok.: „2017-09-20”; Treść: „Składka członkowska za m-ce04-06.2018”,
 - Data dok.: „2017-10-24”; Treść: „Składka członkowska za m-c 07.2018”,

Dokumenty te Sąd ocenia jako wiarygodne i ukazujące rzeczywisty przebieg zdarzeń. Z dokumentów tych wynika, że płatności składek przez Obwinioną dokonywane były w następujący sposób (okres, którego dotyczy płatność – normatywny termin płatności – faktyczna data płatności):

- za 12.2016 – płatność do 20.01.17 r. – faktycznie zapłacona: 21.04.17 r.
- za 01.2017 – płatność do 20.02.17 r. – faktycznie zapłacona: 21.04.17 r.
- za 02.2017 – płatność do 20.03.17 r. – faktycznie zapłacona: 4.08.17 r.
- za 03.2017 – płatność do 20.04.17 r. – faktycznie zapłacona: 22.09.17 r.

- za 04.2017 – płatność do 20.05.17 r. – faktycznie zapłacona: 26.10.17 r.
- za 05.2017 – płatność do 20.06.17 r. – faktycznie zapłacona: 26.10.17 r.
- za 06.2017 – płatność do 20.07.17 r. – faktycznie zapłacona: 29.11.17 r.
- za 07.2017 – płatność do 20.08.17 r. – faktycznie zapłacona: 29.11.17 r.
- za 08.2017 – płatność do 20.09.17 r. – faktycznie zapłacona: 29.11.17 r.
- za 09.2017 – płatność do 20.10.17 r. – faktycznie zapłacona: 18.04.18 r.
- za 10.2017 – płatność do 20.11.17 r. – faktycznie zapłacona: 18.04.18 r.
- za 11.2017 – płatność do 20.12.17 r. – faktycznie zapłacona: 20.07.18 r.
- za 12.2017 – płatność do 20.01.18 r. – faktycznie zapłacona: 20.07.18 r.
- za 01.2018 – płatność do 20.02.18 r. – faktycznie zapłacona: 20.07.18 r.
- za 02.2018 – płatność do 20.03.18 r. – faktycznie zapłacona: 29.08.18 r.
- za 03.2018 – płatność do 20.04.18 r. – faktycznie zapłacona: 29.08.18 r.
- za 04.2018 – płatność do 20.05.18 r. – faktycznie zapłacona: 20.09.18 r.
- za 05.2018 – płatność do 20.06.18 r. – faktycznie zapłacona: 20.09.18 r.

W toku rozprawy Obwiniona wyjaśniła, że nie jest możliwe, żeby daty księgowania były zgodne z datami jej wpłat. Sąd ocenia te wyjaśnienia jako niewiarygodne i gołosłowne – w szczególności nie zostały poparte żadnymi dowodami, choć Obwiniona w toku rozprawy potwierdziła, że jest w stanie dostarczyć potwierdzenia wpłat (czego nie uczyniła).

W piśmie z 1 października 2021 r. obrońca Obwinionej wskazał, że Obwiniona uczestniczyła w szkoleniach organizowanych przez łódzki oddział KIDP. W okresie objętym niniejszym postępowaniem uczestnictwo w tych szkoleniach potwierdzają:

- faktura z 22 lutego 2017 r. (dot. szkolenia z 27 lutego 2017 r.),
- faktura z 24 kwietnia 2017 r. (dot. szkolenia z 27 kwietnia 2017 r.),
- faktura z 30 listopada 2017 r. (dot. szkolenia z 5 grudnia 2017 r.).

Dokumenty te Sąd ocenia jako wiarygodne. Kwoty zamieszczone na tych fakturach (podobnie jak na fakturach za inne okresy, z 2016, 2018 i 2019 r., przedłożonych przez Obwinioną) odpowiadają kosztom szkoleń przyjętym przez łódzki oddział KRDP jako właściwe dla doradców podatkowych opłacających regularnie składki członkowskie, posiadających ważną legitymację doradcy podatkowego oraz aktualną polisę ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego. Inaczej jednak niż twierdzi Obwiniona, dowody te potwierdzają tylko to, że Obwiniona uiszczała opłaty za szkolenia w tej, a nie innej wysokości, a nie że regularnie uiszczała składki członkowskie w rozumieniu art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym. Każdy z regionalnych oddziałów KIDP ma autonomię w przyjmowaniu ulg dotyczących opłat za szkolenia. W przypadku szkoleń organizowanych przez łódzki oddział KRDP zasady te reguluje „Regulamin przyznawania ulg w wysokości opłat za szkolenia organizowane przez łódzki oddział KIDP” dostępny na stronie internetowej oddziału (<https://lodzki.kidp.pl/aktualnosci.php/10/1801>). Z dokumentu tego wynika, że o przyznanie ulgi mogą ubiegać się doradcy podatkowi, którzy „regularnie opłacają składkę członkowską zgodnie art. 36 pkt 3 Ustawy o doradztwie podatkowym”. Jednocześnie, dokument ten

wskazuje, że „za doradcę podatkowego zalegającego ze składkami i opłacającego je nieregularnie uważa się osobę posiadającą zaległość w opłacaniu składki członkowskiej równą lub większą trzem składkom.” Oznacza to, że łódzki oddział KIDP – tylko i wyłącznie do celów kwalifikacji doradców podatkowych do ulg dotyczących opłat za szkolenia – przyjmuje uproszczenie definicyjne regularnego opłacania składki członkowskiej. Rozstrzygnięcie, czy działanie takie jest zasadne i ma oparcie w przepisach nie jest celem niniejszego postępowania – nie ulega jednak wątpliwości, że takie uproszczenie w żadnym zakresie nie zmienia znamion deliktu dyscyplinarnego polegającego na nieregularnym opłacaniu składki członkowskiej.

Warto przy tym zauważyć, że – jak wynika z dokumentów zapisu na koncie 200-1-5-1259 – Obwiniona regularnie i bezpośrednio przed płatnościami za szkolenia dokonywała każdorazowo jednorazowych spłat części zaległości składkowych. I tak, przed szkoleniem z 27 lutego 2017 r. dokumentowanym fakturą z 22 lutego 2017 r. Obwiniona dokonała dwóch wpłat: wpłata 160 zł z 1 lutego 2017 r. oraz wpłata 160 zł z 22 lutego 2017 r. Przed szkoleniem dokumentowanym fakturą z 24 kwietnia 2017 r. Obwiniona dokonała wpłaty 160 zł (wpłata z 21 kwietnia 2017 r.). Przed szkoleniem dokumentowanym fakturą z 30 listopada 2017 r. Obwiniona dokonała wpłaty 240 zł (wpłata z 29 listopada 2017 r.). W każdym przypadku skutkiem wpłat było zmniejszenie zaległości poniżej trzech okresów składkowych. I tak:

- bezpośrednio przed opłaceniem szkolenia z 27 lutego 2017 r. poprzez wpłatę z 22 lutego 2017 r. Obwiniona zmniejszyła stan zadłużenia z czterech do dwóch składek (po wpłacie nieuregulowane w terminie pozostawały składki za grudzień 2016 r. oraz styczeń 2017 r.),
- bezpośrednio przed opłaceniem szkolenia z 27 kwietnia 2017 r. poprzez wpłatę z 21 kwietnia 2017 r. Obwiniona zmniejszyła stan zadłużenia z czterech do dwóch składek (po wpłacie nieuregulowane w terminie pozostawały składki za luty oraz marzec 2017 r.),
- bezpośrednio przed opłaceniem szkolenia z 5 grudnia 2017 r. poprzez wpłatę z 29 listopada 2017 r. Obwiniona zmniejszyła stan zadłużenia z pięciu do dwóch składek (po wpłacie nieuregulowane w terminie pozostawały składki za wrzesień oraz październik 2017 r.).

Działania takie Obwiniona podejmowała zresztą także w okresie nieobjętym niniejszym postępowaniem. Wniosek taki wyciągnąć można porównując daty szkoleń wynikających z faktur przedłożonych przez Obwinioną za inne okresy z datami wpłat składek za odnośne okresy wynikającymi z przedłożonych przez Rzecznika Dyscyplinarnego zapisów na koncie Obwinionej.

W ocenie Sądu w działaniu tym nie ma przypadku – w okresie objętym niniejszym postępowaniem Obwiniona świadoma zaległości w opłacaniu składek doprowadzała stan zaległości do kwoty maksymalnie dwóch składek po to, by zgodnie z „Regulaminem przyznawania ulg w wysokości opłat za szkolenia organizowane przez łódzki oddział KIDP” kwalifikować się do ulgowej ceny za szkolenie. Motywacja ta nie ma oczywiście znaczenia

dla samego faktu braku opłacania składek we właściwym terminie. Jednak – inaczej niż twierdzi obrońca Obwinionej – nie oznacza to, że organy KIDP nie kwestionują, że Obwiniona regularnie uiszczala składki członkowskie (takie stwierdzenie zawarto w piśmie z 1 października 2021 r.). Przeciwnie – wszak wniosek o ukaranie złożył właśnie powołany do tego organ samorządu w postaci Rzecznika Dyscyplinarnego. Natomiast łódzki oddział KIDP mógł co najwyżej zweryfikować, czy Obwiniona korzystająca z ulgowej ceny za szkolenie spełniała warunki wynikające z „Regulaminu przyznawania ulg w wysokości opłat za szkolenia organizowane przez łódzki oddział KIDP” (które – jak wynika z powyższego – Obwiniona spełniała).

Przepis art. 36 ustawy o doradztwie podatkowym wskazuje na podstawowe obowiązki doradcy podatkowego. W pkt 3 tego przepisu wskazano, że doradca podatkowy obowiązany jest regularnie opłacać składkę członkowską. Zgodnie z art. 51 ust. 1 pkt 5 ustawy o doradztwie podatkowym, ustalanie wysokości składek członkowskich należy do zadań Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych. Wysokość składek członkowskich w okresie objętym niniejszym postępowaniem wynikała z § 1 uchwały Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych nr 35/2014 z 11 stycznia 2014 r. w sprawie wysokości składek członkowskich i wynosiła 80 zł miesięcznie. Zwrot „regularny” oznacza „powtarzający się w ściśle określonych lub jednakowych odstępach czasu” (słownik języka polskiego; <https://sjp.pwn.pl/slowniki/regularnie.html>). W ocenie Sądu nie ulega wątpliwości, że regularne opłacanie składki członkowskiej w rozumieniu art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym oznacza opłacanie tej składki, w prawidłowej wysokości, w terminie wynikającym z przepisów prawa. Termin zapłaty składki członkowskiej w okresie objętym niniejszym postępowaniem regulował § 6 ust. 2 uchwały Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych nr 36/2014 z 11 stycznia 2014 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej Krajowej Izby Doradców Podatkowych oraz § 6 ust. 2 uchwały Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych nr 40/2018 z 13 stycznia 2018 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Przepisy te mają identyczne brzmienie i wskazują, że składki członkowskie powinny być wpłacane na rachunek bankowy Izby lub do kasy Biura Izby do 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni.

Z porównania faktycznych terminów płatności przez Obwinioną składek członkowskich za okresy od grudnia 2016 r. do maja 2018 r. z normatywnymi terminami płatności tych składek mającymi podstawę w powołanych przepisach wynika, że Obwiniona nie zapłaciła w terminie żadnej ze składek za wskazane okresy. Nie wypełniła więc wynikającego z 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym obowiązku regularnego opłacania składki członkowskiej.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym, doradcy podatkowi ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków zawodowych określonych prawem. Jak wskazano, regularne opłacanie składki członkowskiej stanowi obowiązek zawodowy doradcy podatkowego, o czym przesądza treść w/w art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym. Naruszenie tego obowiązku może więc rodzić odpowiedzialność dyscyplinarną.

W oparciu o wyżej wskazane ustalenia, Sąd stwierdził, że Obwiniona dopuściła się zaniedbania jednego z podstawowych obowiązków doradcy podatkowego, jakim jest obowiązek regularnego opłacania składek członkowskich, czym zrealizowała znamiona czynu sprzecznego z art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym. Składki członkowskie stanowią podstawowe źródło finansowania działalności samorządu doradców podatkowych, stosownie do § 50 ust. 1 pkt 1 Statutu Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Z tego względu nie sposób przyjąć, żeby czyn ten stanowił przewinienie o znikomym stopniu szkodliwości.

W toku postępowania Sąd nie zidentyfikował żadnych przesłanek uniemożliwiających Obwinionej uczynienie zadość obowiązkowi regularnego opłacania składek członkowskich.

Zgodzić należy się z obrońcą Obwinionej, że stosownie do art. 15b ust. 4 Zasad Etyki Doradców Podatkowych (uchwała Drugiego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych nr 28/2018 z 22 stycznia 2006 r. z późn. zm.) zaleganie z zapłatą składki członkowskiej za co najmniej 6 okresów składkowych, stanowi podstawę do wszczęcia postępowania dyscyplinarnego. W tym miejscu należy jednak wskazać, że deliktem dyscyplinarnym nie jest zaleganie z zapłatą składki. Deliktem dyscyplinarnym jest czyn polegający na nieregularnym opłacaniu składek członkowskich, a stan zaległości może być jedynie efektem nieopłacania lub nieregularnego opłacania składek członkowskich. Zresztą w ramach wniosku o ukaranie Rzecznik Dyscyplarny nie zarzucił Obwinionej popełnienie czynu polegającego na zaleganiu z zapłatą składki członkowskiej – we wniosku tym wyraźnie mowa jest o niewykonaniu obowiązków w postaci nieopłacania składek członkowskich. Dopiero w uzasadnieniu wniosku o ukaranie znalazło się nawiązanie do wysokości zaległości na 17 lipca 2018 r. W powołanym przepisie obrońca Obwinionej wydaje się upatrywać przeszkody procesowej – swoistego zakazu wszczynania postępowania dyscyplinarnego w przypadku, gdy na moment jego wszczęcia doradca podatkowy nie posiadałby zaległości stanowiącej co najmniej równowartość 6 okresów składkowych. W ocenie Sądu przepis ten nie ma takiego charakteru. Jego celem jest jedynie zmotywowanie organów samorządu do sprawnego i systematycznego kontrolowania wykonywania obowiązków zawodowych przez doradców podatkowych w zakresie płacenia składek członkowskich, a być może również wprowadzenia odrębnego deliktu dyscyplinarnego.

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, karami dyscyplinarnymi są upomnienie, nagana, zawieszenie prawa wykonywania zawodu na okres od 6 miesięcy do lat 3 oraz pozbawienie prawa wykonywania zawodu. Rolą Sądu jest orzeczenie kary adekwatnej do popełnionego deliktu zawodowego spośród kar wskazanych w w/w przepisie. Jakkolwiek przepisy ustawy o doradztwie podatkowym nie regulują zasad wymiaru kary dyscyplinarnej oraz nie zawierają żadnego odesłania w tym zakresie (np. do przepisów ogólnego prawa karnego materialnego), to jednak Sąd nie działa w ramach „próżni” prawnej, a reguły wymiaru kar wynikające z ogólnych przepisów prawa karnego materialnego (choćby art. 53 i nast. Ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny; t.j. Dz.U. z 2021, poz. 2345) mogą i powinny znaleźć ostrożne zastosowanie w postępowaniu dyscyplinarnym. Zatem dokonując oceny przewinienia Sąd nie może abstrahować od celów, jakie wymierzona kara powinna spełnić,

czy wcześniejszego zachowania Obwinionego, w tym w szczególności skutkującego odpowiedzialnością dyscyplinarną stwierdzoną w odrębnych postępowaniach.

Uwzględniając powyższe Sąd stwierdził, że zasadne jest wymierzenia Obwinionej kary nagany. Z dowodów zgromadzonych w toku postępowania wynika, że opóźnienia w zapłacie składek członkowskich w okresie objętym postępowaniem nie były incydentalne. Jak już wskazano, w okresie tym terminowo nie została zapłacona żadna składka. Niwelowanie zaległości następowało tylko przed opłacaniem szkoleń, ale nigdy – w okresie objętym postępowaniem – nie doprowadziło do stanu zgodnego z prawem. Nie można więc czynu Obwinionej traktować jako swoistego „wypadku przy pracy” czy jednorazowego zaniechania, dlatego też kara upomnienia byłaby w ocenie Sądu zbyt łagodna. Orzeczenie kary surowszej także nie jest w ocenie Sądu zasadne, gdyż Obwiniona już 2019 r. płaciła składki terminowo, a na moment wyrokowania nie miała już zaległości w opłacaniu składek. Ponadto Obwiniona nie była wcześniej karana dyscyplinarnie. Terminowe opłacanie składek rozpoczęło się już po powzięciu przez Obwinioną informacji o wszczęciu postępowania wyjaśniającego, co wskazuje, że cele postępowania dyscyplinarnego zostaną osiągnięte.

Przewodniczący
Mateusz Latkowski

Sędzia
Bogdan Widawski

Sędzia
Marek Olejniczak

Pouczenie

Stosownie do art. 73 ustawy o doradztwie podatkowym od orzeczenia sądu pierwszej instancji przysługuje obwinionemu lub Rzecznikowi Dyscyplinarnemu odwołanie do sądu drugiej instancji w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia, wraz z uzasadnieniem.