

Łódź, 14 kwietnia 2023 r.

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

**Sygn. akt SD 332/22**

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

Łódzki Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego w składzie:

**Przewodniczący:** doradca podatkowy Mateusz Latkowski  
**Sędzia:** doradca podatkowy Teresa Fibich  
**Sędzia:** doradca podatkowy Renata Zalasa

**Protokolant:** doradca podatkowy Michał Sroczyński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 14 kwietnia 2023 r. sprawy z wniosku Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych z 23 czerwca 2022 r. (Rep. 738/2021/41/2021/LDS) o ukaranie doradcy podatkowego ... .. (nr wpisu ..), obwinionej o czyn polegający na zaniechaniu w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2020 r., w .., wykonania obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, co powoduje zagrożenie wyrządzenia szkody klientom doradcy podatkowego wskutek nieprzygotowania lub niedostatecznego przygotowania merytorycznego do świadczenia usług zawodu zaufania publicznego, co stanowi naruszenie art. 36 pkt 2 w związku z art. 36 pkt 1 ustawy z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2117 ze zm.) i w dalszym związku z rozdziałem VIa zasad etyki doradców podatkowych,

orzeka

1. .... uznaje za winną tego, że w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2020 r., w .., nie wykonała obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, czym naruszyła art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym oraz art. 11e ust. 2 w zw. z art. 11d ust. 1, w zw. z art. 4 ust. 2 zasad etyki doradców podatkowych oraz w zw. z art. 36 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym, tj. czynu z art. 64 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o doradztwie podatkowym i za to, na mocy art. 64 ust. 2 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym, orzeka karę dyscyplinarną nagany;
2. Ustala, że koszty postępowania dyscyplinarnego ponosi Krajowa Rada Doradców Podatkowych.

Przewodniczący  
Mateusz Latkowski

Sędzia  
Teresa Fibich

Sędzia  
Renata Zalasa

## UZASADNIENIE

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 realiach niniejszej sprawy oznacza to, że nie wystąpiło przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania dyscyplinarnego.

We wniosku o ukaranie Rzecznik Dyscyplinarny zarzucił Obwinionej naruszenie art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym oraz art. 36 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym w zw. z rozdziałem VIa zasad etyki doradców podatkowych. Przepisy te dotyczą obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez doradcę podatkowego. W okresie rozliczeniowym 2019-2020 Obwiniona uzyskała 26 punktów kwalifikacyjnych. Fakt ten wynika z zestawienia punktów kwalifikacyjnych w latach 2019-2020, które Sąd ocenia jako wiarygodne.

W toku postępowania wyjaśniającego do Obwinionej została skierowana korespondencja zawierająca postanowienie o wszczęciu postępowania wyjaśniającego, wezwanie do udzielenia wyjaśnień oraz pismo procesowe z propozycją uzgodnienia kary. Obwiniona odebrała powyższą korespondencję oraz złożyła wyjaśnienia (pismo z 1 marca 2022 r.). Obwiniona nie złożyła oświadczenia o wyrażeniu zgody na ukaranie.

Z wyjaśnień Obwinionej wynika, że niedopełnienie obowiązku wynikało z zawieszenia wykonywania czynności doradztwa podatkowego, o czym został zawiadomiony Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego pismem Obwinionej z 17 lutego 2021 r.

Sąd z urzędu przeprowadził dowód z wydruku informacji z systemu ZPKSoft Doradca, z którego wynika, że w systemie tym Obwiniona w okresie objętym niniejszym postępowaniem nie figuruje jako doradca podatkowy, który zawiesił wykonywanie czynności doradztwa podatkowego. Sąd z urzędu przeprowadził także dowód z pisma, które Obwiniona przedłożyła w toku postępowania wyjaśniającego w sprawie dyscyplinarnej sygn. SD 48/21, na które powołała się swoich wyjaśnieniach w niniejszej sprawie.

Sąd uznał przedstawione w sprawie dowody za wiarygodne, a stan faktyczny sprawy za niebudzący wątpliwości.

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. Stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych stanowi obowiązek zawodowy doradcy podatkowego, o czym przesądza treść art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym. Ponadto, stosownie do art. 64 ust. 1 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym, doradcy podatkowi ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną za czyny sprzeczne z zasadami etyki zawodowej. Obowiązek postępowania zgodnie z zasadami etyki zawodowej wynika z art. 36 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym. Stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych stanowi obowiązek wprost wskazany w art. 4 ust. 2 zasad etyki

doradców podatkowych. Istnieją zatem co najmniej dwie podstawy prawne odpowiedzialności dyscyplinarnej doradcy podatkowego za czyn polegający na naruszeniu obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych.

Obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych powinien być realizowany w formach przewidzianych w Rozdziale VIa zasad etyki doradców podatkowych (przepisy art. 11d – 11j zasad etyki doradców podatkowych), tj. na podstawie przepisów wprowadzonych w drodze uchwały Drugiego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych nr 28/2018 z 22 stycznia 2006 r. Przepisy te wprowadziły punktowy mechanizm rozliczania obowiązku. Zgodnie z art. 11e ust. 2 zasad etyki doradców podatkowych doradca podatkowy, wykonując 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. Jednocześnie ust. 4 powołanego przepisu wskazuje, że doradcy podatkowi w okresie zawieszenia wykonywania zawodu, o którym uprzednio zawiadomili Krajową Radę Doradców Podatkowych, są zwolnieni z obowiązku uzyskiwania punktów proporcjonalnie do okresu zawieszenia. W tym brzmieniu przepis obowiązuje od 13 stycznia 2018 r. (na podstawie postanowień uchwały nr 28/2018 V Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z 13 stycznia 2018 r. w sprawie zmiany załącznika do uchwały nr 28/2006 Drugiego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z dnia 22 stycznia 2006 r. w sprawie zasad etyki doradców podatkowych).

Zawód doradcy podatkowego jest zawodem zaufania publicznego. W praktyce przyjmuje się, że zawód ten wykonywany jest przez osoby dysponujące profesjonalnym przygotowaniem, działające z należytą starannością i przy odpowiednich kwalifikacjach teoretycznych i praktycznych. Obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez doradców podatkowych stanowić ma gwarancję dla uczestnika obrotu – klienta doradcy podatkowego – że korzysta on ze wsparcia profesjonalisty. Naruszenie tego obowiązku nie tylko więc naraża na szkodę klienta doradcy podatkowego, ale także stawia pod znakiem zapytania status doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego. Naruszenie tego obowiązku stanowi zatem przewinienie o wysokim stopniu szkodliwości.

W oparciu o wyżej wskazane ustalenia, Sąd stwierdził, że Obwiniona dopuściła się zaniedbania jednego z podstawowych obowiązków doradcy podatkowego, jakim jest stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych, czym zrealizowała znamiona czynu sprzecznego z art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym oraz z art. 4 ust. 2 zasad etyki doradców podatkowych. W okresie 2019-2020 Obwiniona zobowiązana była do uzyskania łącznie 32 punktów kwalifikacyjnych, jednak uzyskała jedynie 26 punktów. Nie ma zatem wątpliwości, że doszło do popełnienia zarzuconego we wniosku o ukaranie czynu.

Obwiniona złożyła wyjaśnienia w toku postępowania wyjaśniającego. Odnosząc się do tych wyjaśnień zauważyć wypada, że w okresie objętym niniejszym postępowaniem zwolnienie z obowiązku uzyskania punktów zależne było od uprzedniego zawiadomienia Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zawieszeniu prawa wykonywania zawodu. Warunek ten skorelowany jest z obowiązkiem wynikającym z art. 34 ust. 2 ustawy o doradztwie

podatkowym. Zgodnie z tym przepisem doradca podatkowy obowiązany jest zawiadomić Krajową Radę Doradców Podatkowych o przerwie w wykonywaniu zawodu trwającej dłużej niż 6 miesięcy. Z wyjaśnień złożonych przez Obwinioną, jak również z zapisów z systemu ZPKSoft Doradca nie wynika, żeby Obwiniona obowiązek ten zrealizowała. Wypada zauważyć, że nie stanowi realizacji tego obowiązku „zawiadomienie” Rzecznika Dyscyplinarnego. Krajowa Rada Doradców Podatkowych oraz Rzecznik Dyscyplinarny stanowią, w świetle art. 49 ust. 1 pkt 2 i 6 ustawy o doradztwie podatkowym, dwa odrębne od siebie organy Krajowej Izby Doradców Podatkowych – zawiadomienie jednego z nich nie oznacza skutecznego zawiadomienia drugiego. Dodać zresztą trzeba, że pismo do Rzecznika Dyscyplinarnego z 17 lutego 2021 r. w żaden sposób nie mogłoby być traktowane jako zawiadomienie o zawieszeniu wykonywania zawodu, o którym mowa w art. 11e ust. 4 zasad etyki doradców podatkowych; ponadto pismo to zostało złożone już po upływie okresu objętego niniejszym postępowaniem.

Wyjaśnienia te i dokumenty – jak wynika z powyższego wyводу – nie prowadzą do wniosku, że w okresie objętym niniejszym postępowaniem Obwiniona była zwolniona z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych.

Sąd zauważa, że katalog form podnoszenia kwalifikacji jest na tyle szeroki, że uczynienie zadość obowiązkowi nie stanowi wymogu nad wyraz uciążliwego do spełnienia. Wystarczy wskazać, że faktem powszechnie znanym jest organizowanie przez Krajową Radę Doradców Podatkowych oraz przez jej regionalne oddziały cyklicznych szkoleń i warsztatów dla doradców podatkowych (w tym także w formie e-learningu). Nadto liczba punktów, do których uzyskania zobowiązany jest doradca podatkowy, nie stanowi liczby niemożliwej, czy nawet nadmiernie trudnej do zgromadzenia. Te ogólne uwagi pozostają aktualne także w odniesieniu do rozważanej w niniejszej sprawie sytuacji Obwinionej.

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 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.

Orzekając karę sąd wziął pod uwagę opisane powyżej okoliczności sprawy i stwierdził, że kara nagany jest adekwatna do wagi popełnionego czynu, a cele postępowania dyscyplinarnego zostaną osiągnięte. Przede wszystkim wskazać należy, że Obwiniona była już wcześniej karana dyscyplinarnie karą upomnienia, na podstawie prawomocnego

orzeczenia tut. Sądu z 6 listopada 2021 r. (sygn. SD 48/21). Oznacza to, że kara łagodniejsza niż kara nagany może nie spełnić swoich celów.

W tej sytuacji Sąd orzekł karę określoną w art. 64 ust. 2 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym, czyli **karę nagany**.

Przewodniczący  
Mateusz Latkowski

Sędzia  
Teresa Fibich

Sędzia  
Renata Zalasa