

## M. Kondej

### Przedawnienie deliktu dyscyplinarnego popełnionego przez doradcę podatkowego

Ustawa o doradztwie podatkowym<sup>1</sup> jedynie w sposób zwięzły reguluje zasady prowadzenia postępowania dyscyplinarnego wobec doradców podatkowych odsyłając w sprawach nieuregulowanych do odpowiedniego stosowania przepisów kodeksu postępowania karnego. Jednym z kluczowych problemów proceduralnych związanych z postępowaniem dyscyplinarnym wobec doradców podatkowych jest problematyka przedawnienia deliktu dyscyplinarnego, która ze względu na ograniczony zakres uregulowania ustawowego może budzić cały szereg kontrowersji. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie tych wątpliwości i próba rozstrzygnięcia kluczowych z nich.

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”*. Wskazany przepis literalnie reguluje wyłącznie kwestię przedawnienia wszczęcia postępowania a nie przedawnienia karalności czynu<sup>2</sup>. Inaczej mówiąc przepis mówi jedynie do którego momentu można wszcząć postępowanie dyscyplinarne, a nie o tym do którego momentu, w przypadku terminowego wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, można nałożyć karę na obwinionego doradcę podatkowego. Mając na uwadze taką konstrukcję przepisu w pierwszej części artykułu omawiam problematykę przedawnienia wszczęcia postępowania, w drugiej zaś poruszam problem przedawnienia karalności czynu.

### Przedawnienie wszczęcia postępowania

Art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym przewiduje dwie daty graniczne dla wszczęcia postępowania dyscyplinarnego. Zanim przejdę do ich omówienia zastanowienia wymaga jaka czynność, na gruncie postępowania dyscyplinarnego doradców podatkowych, stanowi *“wszczęcie postępowania dyscyplinarnego”*. Problem interpretacyjny w tym zakresie wynika ze sposobu sformułowania art. 69 ustawy o doradztwie podatkowym, który przewiduje, że złożenie wniosku o ukaranie do sądu dyscyplinarnego *“następuje po wstępnym wyjaśnieniu okoliczności koniecznych do ustalenia znamion czynu zarzucanego obwinionemu oraz złożenia wyjaśnień przez obwinionego, chyba że złożenie tych wyjaśnień nie jest możliwe”* oraz wskazuje, że *“Rzecznik Dyscyplinarny wszczyna postępowanie wyjaśniające w przypadku powzięcia wiadomości o popełnieniu czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną”*. Ustawodawca w odniesieniu do czynności rzecznika dyscyplinarnego posługuje się więc w ustawie pojęciem postępowania wyjaśniającego, a nie postępowania dyscyplinarnego. W odniesieniu do kwestii dyscyplinarnych pojęcie *“postępowania”* w ustawie pojawia się kilkakrotnie nie dostarczając jednak istotnych wskazówek interpretacyjnych w zakresie tego w którym momencie następuje *“wszczęcie postępowania dyscyplinarnego”*. Jedynie fakt, iż w art. 68 ustawy o doradztwie podatkowym ustawodawca posługuje się pojęciem *“postępowania przed sądem”* może wskazywać na rozróżnienie przez ustawodawcę postępowania wyjaśniającego przed rzecznikiem dyscyplinarnym i postępowania przed sądem dyscyplinarnym. Rozróżnienie to w dalszym ciągu nie wyjaśnia na etapie którego z nich następuje *“wszczęcie postępowania dyscyplinarnego”*. Fakt ten może rodzić wątpliwości czy wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, w rozumieniu art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym, następuje już w trakcie postępowania przed rzecznikiem dyscyplinarnym czy też ma ono miejsce dopiero w momencie złożenia przez rzecznika dyscyplinarnego do sądu dyscyplinarnego wniosku o ukaranie.

Analizując wskazany problem należy uwzględnić zawarte w art. 7 ustawy o doradztwie podatkowym odesłanie w myśl którego *“w sprawach nieuregulowanych w ustawie do postępowania dyscyplinarnego*

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym

<sup>2</sup> Tak też: S. Sadocha [w:] *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, wyd. II, red. A. Mariański, Warszawa 2015, art. 76.

stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego”. W praktyce, moim zdaniem słusznie, przyjmuje się, że odesłanie to odnosi się zarówno do stosowania przepisów kpk w zakresie postępowania toczącego się przed rzecznikiem dyscyplinarnym jak i sądem dyscyplinarnym. Postępowanie wyjaśniające przed rzecznikiem dyscyplinarnym wydaje się stanowić bowiem odpowiednik postępowania przygotowawczego, które w postępowaniu karnym może zakończyć się wniesieniem aktu oskarżenia. Akt ten w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności dyscyplinarnej doradcy podatkowego jest zastępowany przez wniosek o ukaranie. Biorąc pod uwagę, że postępowanie karne składa się z postępowania przygotowawczego i postępowania przed sądem, należy przyjąć, że w zakresie pojęcia postępowania dyscyplinarnego, na gruncie ustawy o doradztwie podatkowym, mieści się również postępowanie przed rzecznikiem dyscyplinarnym<sup>3</sup>. Szeroką interpretację pojęcia postępowania dyscyplinarnego wspierają istotne względy celowościowe i gwarancyjne. Jest ona niezbędna by zapewnić stosowanie przepisów kpk również do tych czynności postępowania, które odbywają się przed wniesieniem przez rzecznika dyscyplinarnego sprawy do sądu dyscyplinarnego co pozwala zapewnić obwinionemu odpowiednie gwarancje proceduralne.

Powyższe rozumowanie wspiera analogia do innych ustaw regulujących odpowiedzialność dyscyplinarną. W ustawie o radcach prawnych, w art. 67<sup>2</sup>, przewidziano, że postępowanie dyscyplinarne jest terminem szerokim obejmującym: (1) dochodzenie, (2) postępowanie przed sądem dyscyplinarnym i (3) postępowanie wykonawcze<sup>4</sup>. Również na gruncie ustawy o adwokaturze przyjmuje się, że wszczęcie postępowania dyscyplinarnego następuje już w toku postępowania przed rzecznikiem dyscyplinarnym<sup>5</sup>. Wszystkie przywołane argumenty pozwalają w mojej ocenie przyjąć, że **wszczęciem postępowania wyjaśniającego przed rzecznikiem dyscyplinarnym stanowi wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w rozumieniu art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym**.

Przy takiej interpretacji może pojawić się pytanie jaka konkretnie czynność rzecznika dyscyplinarnego stanowi wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Z dużą dozą pewnością za wszczęcie postępowania dyscyplinarnego nie można uznać prowadzenia przez rzecznika dyscyplinarnego, na podstawie odpowiednio stosowanego art. 307 kpk, czynności sprawdzających<sup>6</sup>, które mogą mieć miejsce przed wydaniem przez rzecznika dyscyplinarnego postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego<sup>7</sup>. W efekcie, w mojej ocenie, należy przyjąć, że wszczęciem postępowania dyscyplinarnego jest moment wydania postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego. Pogląd taki prezentowany jest na gruncie przepisów prawa o adwokaturze gdzie wskazuje się, że *“dla wydłużenia okresu przedawnienia konieczne jest wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Wystarczające jest w tym zakresie wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania in rem bez konieczności wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego”*<sup>8</sup>. Jego prawidłowość potwierdza postanowienie Sądu Najwyższego z 24 maja 2022 r. (II DK 25/22), w którym na gruncie przepisów o radcach prawnych, SN wyłożył, że *“termin przedawnienia, określony w art. 70 ust. 1 ustawy o radcach prawnych zostaje przerwany nie w momencie złożenia wniosku o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, względnie, jak uważa skarżący, z chwilą przedstawienia obwinionemu zarzutów, ale w momencie podjęcia przez rzecznika dyscyplinarnego decyzji o wszczęciu dochodzenia (zob.*

<sup>3</sup> Odmienne: R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, Lex/el. 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego.

<sup>4</sup> Tak też: W. Sarnowski, *Postępowanie dyscyplinarne*, Radca Prawny 2004, nr 4, s. 20.

<sup>5</sup> R. Baszuk, W. Marchwicki [w:] *Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. F. Piesiewicz, Warszawa 2023, art. 88.

<sup>6</sup> Terminu tego nie należy mylić z postępowaniem wyjaśniającym prowadzonym przez rzecznika dyscyplinarnego.

<sup>7</sup> Podobnie, na gruncie przepisów o adwokaturze: K. Ceglarska-Piłat, M. Zbrojewska [w:] *Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2016, art. 88; Postanowienie SN z dnia 24 października 2003 r. (III DS 1/03).

<sup>8</sup> R. Baszuk, W. Marchwicki [w:] *Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. F. Piesiewicz, Warszawa 2023, art. 88; K. Ceglarska-Piłat, M. Zbrojewska [w:] *Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2016, art. 88..

postanowienie Sądu Najwyższego z 25 kwietnia 2018 r., VI KS 1/18, LEX nr 2481982, postanowienie Sądu Najwyższego z 28 lipca 2016 r., SDI 58/15, LEX nr 2107107)". Reasumując, moim zdaniem, wydanie **postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego stanowi moment wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, o którym mowa w art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym**<sup>9</sup>.

Zgodnie z art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym, postanowienie o wszczęciu postępowania dyscyplinarnego może być wydane tylko jeżeli od chwili ujawnienia czynu upłynął rok lub od chwili popełnienia czynu upłynęły 3 lata. Na gruncie tej regulacji mogą pojawić się dwa pytania - pierwsze związane z tym jak rozumieć pojęcie "ujawnienia czynu", drugie zaś dotyczące tego jak należy ustalić w którym momencie został popełniony czyn.

Pierwszy z wymienionych w art. 76 ust. 1 terminów przedawnienia rozpoczyna swój bieg od momentu "ujawnienia czynu". Nasuwać może się w związku z tym pytanie komu czyn ma być ujawniony by termin ten rozpoczął bieg. W prawie karnym ujawnienie czynu to "wykrycie przez organ ścigania faktu jego popełnienia"<sup>10</sup>. Z powyższych powodów przyjmuje się, że **termin ujawnienia czynu to moment powzięcia o nim wiedzy przez rzecznika dyscyplinarnego lub jego zastępcę**<sup>11</sup>. Prawdopodobnie takiego podejścia znajduje potwierdzenie w literaturze<sup>12</sup>.

Bardziej złożony pozostaje problem momentu popełnienia czynu. Na gruncie art. 6 ust. 1 kodeksu karnego, który jak mi się wydaje należy tu stosować przez analogię, "*czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany*". Zgodnie jednak z art. 12 kodeksu karnego "*Dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, uważa się za jeden czyn zabroniony/...*". Opisane w przywołanym przepisie zachowania są określone mianem tzw. czynu ciągłego. Ustalenie czasu popełnienia czynu ciągłego jest na gruncie doktryny prawa karnego przedmiotem wielu kontrowersji<sup>13</sup>. Chociaż ich szczegółowe omówienie wykracza poza zakres niniejszego tekstu postaram się zarysować ich istotę, ponieważ prezentowane w tym zakresie poglądy przekładają się na problematykę przedawnienia czynów ciągłych. Wyróżnić można m.in. stanowiska, że czasem popełnienia czynu ciągłego jest:

- (1) okres od pierwszego zachowania składającego się na czyn ciągły do zakończenia ostatniego z nich<sup>14</sup>,
- (2) czas popełnienia każdego z zachowań, które się nań składają<sup>15</sup>,
- (3) czas ostatniego zachowania wchodzącego w skład czynu<sup>16</sup>.

Brak jednolitego podejścia w powyższym zakresie przekłada się na brak jasności w zakresie przedawnienia czynu ciągłego. Odnosząc się do przedawnienia takiego czynu SN sformułował tezę, że przedawnienie

<sup>9</sup> Tak też: K. Feldo, Zdanie odrębne Sędziego Wyższego Sądu Dyscyplinarnego Katarzyny Feldo do wyroku Wyższego Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych z dnia 22 czerwca 2023 r., sygn. akt WSD 2/23.

<sup>10</sup> D. Świecki [w:] B. Augustyniak, K. Eichstaedt, M. Kurowski, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 32; M. Rogacka-Rzewnicka [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, red. D. Szumiło-Kulczycka, LEX/el. 2022, art. 32.

<sup>11</sup> Zob. m.in. Orzeczenie Wyższego Sądu Dyscyplinarnego KIDP z 4 lipca 2022 r. (WSD 3/22).

<sup>12</sup> R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, Lex/el. 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego.

<sup>13</sup> J. Lachowski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek, LEX/el. 2023, art. 12.

<sup>14</sup> M. Kulik [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2023, art. 12 wraz z przywołaną tam literaturą.

<sup>15</sup> J. Lachowski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek, LEX/el. 2023, art. 12.

<sup>16</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 27 września 2011 r. (III KK 89/11), Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 kwietnia 2002 r. (II KKN 387/01); Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 2019 r. (II DSI 18/18).

karalności następuje tylko jeden raz, w odniesieniu do całego czynu ciągłego<sup>17</sup>. Prezentowane są wobec tego stanowiska, że *“bieg przedawnienia karalności czynu ciągłego rozpoczyna się od dnia jego zakończenia, czyli od zakończenia ostatniego z zachowań”*<sup>18</sup>. Spotkać się można jednak także z odmiennym podejściem w myśl, którego *“w przypadku czynu ciągłego termin przedawnienia biegnie odrębnie dla każdego z zachowań”*<sup>19</sup>.

Istotne, biorąc pod uwagę przedmiot odpowiedzialności dyscyplinarnej, pozostaje również wyróżnienie czynu trwałego i zarysowania problematyki jego przedawnienia. Czyn trwały w myśl orzecznictwa polega *“albo na wywołaniu i utrzymaniu stanu przestępnego, albo tylko na utrzymaniu takiego stanu, którego sprawca nie spowodował”*<sup>20</sup>. Przedawnienie czynu trwałego również budzi pewne kontrowersję. Spotkać się można z twierdzeniami, że tak długo jak przez sprawcę jest utrzymywany stan sprzeczny z prawem, tak długo popełnia on czyn trwały, co sprawia że dopiero od ustania tego stanu biegnie termin przedawnienia<sup>21</sup>. Zasadność stosowania takiego podejścia do niektórych z czynów zabronionych jest jednak niekiedy kwestionowana na gruncie argumentów natury konstytucyjnej<sup>22</sup>.

### Przedawnienie karalności czynu zabronionego

Jak już wcześniej wskazano ustawa o doradztwie podatkowym reguluje *explicite* wyłącznie przedawnienie wszczęcia postępowania nie odnosząc się do przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego. Patrząc na różne przepisy dotyczące postępowań dyscyplinarnych<sup>23</sup> nie jest to jedyna tak skonstruowana regulacja. Podobnie skonstruowany jest art. 288 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. prawa o szkolnictwie wyższym i nauce, art. 61 ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych, art. 52 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa. Podobnie historycznie skonstruowane były również przepisy regulujące odpowiedzialność dyscyplinarną radców prawnych<sup>24</sup>. Przyjęta konstrukcja może rodzić wątpliwości czy jeżeli w terminie wynikającym z art 76 ust. 1 postępowanie dyscyplinarne zostało wszczęte karalność przewinienia dyscyplinarnego może w ogóle się przedawnić a jeżeli tak to w jakim terminie.

W myśl pierwszego poglądu brak uregulowania w ustawie o doradztwie podatkowym przedawnienia karalności czynu oznacza, iż czyny takie nie przedawniają się. Interpretacja taka może budzić jednak wątpliwości. Co prawda z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że *żaden przepis Konstytucji nie gwarantuje bowiem tego, że przestępstwa podlegają przedawnieniu, ani nie statuuje domniemania przedawnienia przestępstw. Tego rodzaju zasady nie mogą być w szczególności wywodzone z art. 2 czy art. 42*<sup>25</sup>. W szczególności art. 43 Konstytucji nie może być odczytywany *a contrario* jako przepis statuujący przedawnienie czynów innych niż w nim wymienione<sup>26</sup>. Niemniej fakt, iż ustawodawca

<sup>17</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2016 r. (III KK 225/16) z glosą aprobującą w tym zakresie: M. Kulik, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2016 r.*, sygn. III KK 225/16, Prokuratura i Prawo 7-8/2017, s. 226; odmiennie jednak: J. Lachowski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023, art. 12.

<sup>18</sup> M. Kulik [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2023, art. 12 wraz z przywołaną tam literaturą.

<sup>19</sup> J. Lachowski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023, art. 12.

<sup>20</sup> Uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 7 września 2000 r. (I KZP 22/00) wraz z przywołaną tam literaturą.

<sup>21</sup> A. Błachnio, *Przedawnienie karalności przestępstwa trwałego*, Prokuratura i Prawo 10/2016, s. 47; M. Kulik, *Glosa do wyroku SN z 24.10.2013 r. (III KK 311/13)*, LEX nr 1379928, Prawo w działaniu Sprawy karne 18/2014, s. 187.

<sup>22</sup> A. Błachnio, *Przedawnienie karalności przestępstwa trwałego*, Prokuratura i Prawo 10/2016, s. 47.

<sup>23</sup> Zob. zestawienie porównawcze w zał. 1.

<sup>24</sup> Art. 70 ust. 3a dodany przez art. 1 pkt 7 lit. b) ustawy z dnia 16 marca 2000 r. (Dz.U.00.48.545) zmieniającej nin. ustawę z dniem 29 czerwca 2000 r.

<sup>25</sup> Zob. m.in. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 maja 2004 r. (SK 44/03).

<sup>26</sup> Wyrok z 25 maja 2004 r. (SK 44/03).

uregulował przedawnienie karalności czynu zarówno w przepisach kodeksu karnego jak w i znacznej liczbie ustaw regulujących odpowiedzialność zawodową<sup>27</sup> sprawia, że pojawia się pytanie o to czy brak takiego uregulowania w innych ustawach jest dopuszczalny. Po pierwsze bowiem *a maiori ad minus* jeżeli przedawniają się prawie wszystkie przestępstwa, nawet tak poważne jak zbrodnie, wydaje się że przedawniać winny się również delikty dyscyplinarne. Trudno dostrzec istotne względy celowościowe, które przemawiałyby za stosowaniem w tym zakresie, przy kształtowaniu reguł przedawnienia, bardziej restrykcyjnych standardów. Powyższe znajduje potwierdzenie w uchwale Sądu Najwyższego z 19 września 1989 r. (III PZP 26/89), w której wskazano, że *nie może bowiem istnieć taka sytuacja, że w razie popełnienia przez radcę prawnego czynu stanowiącego przestępstwo nastąpi przedawnienie, a więc zarówno wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, jak i wyrokowania, a to w myśl art. 105 i 106 kodeksu karnego w związku z art. 70 ust. 2 ustawy o radcach prawnych, natomiast czynny radcy prawnego nie stanowiące przestępstwa, a więc o lżejszym charakterze, nie uległyby nigdy przedawnieniu karalności*. Po drugie względy równości i proporcjonalności wydają się sprzeciwiać stosowaniu w poszczególnych ustawach regulujących odpowiedzialność za delikty dyscyplinarne krańcowo odmiennych zasad przedawnienia. Ustawodawca ma względną swobodę w kształtowaniu zasad przedawnienia<sup>28</sup> ale wprowadzane różnicowanie w przedawnieniu między poszczególnymi deliktami dyscyplinarnymi, jak się wydaje, powinno opierać się na istnieniu obiektywnej różnicy w charakterze takiego przewinienia (cesze relewantnej). Nie wydaje się by delikty dyscyplinarne radców prawnych czy adwokatów różniły się istotnie od deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych w takim zakresie, który uzasadniałby zastosowanie odmiennych reguł przedawnienia. Podobny pogląd wydaje się wynikać z uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 14 kwietnia 1987 r. (VI KZP 1/87)<sup>29</sup>, wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie w wyroku z 30 stycznia 2014 r. (III APo 3/13), a także wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 18 kwietnia 2013 r. (III APo 6/12). Z powyższych względów, **mimo braku w ustawie o doradztwie podatkowym regulacji przewidującej przedawnienie karalności, należy przyjąć, że mamy w tej sytuacji do czynienia z luką, która wymaga wyeliminowania a terminu przedawnienia karalności należy poszukiwać w drodze interpretacji**.

Próbując ustalić jaki jest termin przedawnienia karalności deliktu popełnionego przez doradcę podatkowego należy stanowczo odrzucić prezentowany niekiedy pogląd, że art. 76 ust. 1 należy odczytywać rozszerzająco w ten sposób, że dotyczy on nie tylko przedawnienia wszczęcia postępowania ale również przedawnienia karalności<sup>30</sup>. Art. 76 ust. 1 jest językowo jasny i dotyczy wyłącznie „wszczęcia postępowania”. Wykładnia literalna w powiązaniu z logiką nie pozwalają przyjąć, że przepis ustanawiający termin na wszczęcie postępowania wyznacza też termin zakończenia tego postępowania. Nie sposób też przyjąć, że intencją ustawodawcy pozostawało aby postępowanie na które składają się postępowanie wyjaśniające przed rzecznikiem, postępowanie przed dwoma instancjami sądów KIDP oraz odwołanie do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych zakończyło się w ciągu roku od ujawnienia czynu. Prawidłowość krytyki takiej interpretacji jednoznacznie potwierdza uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1989 r. (III PZP 26/89), w której na gruncie podobnie sformułowanych historycznych przepisów ustawy o radcach prawnych sąd wskazał, że przepis taki *nie pozwala na wysuwanie innego wniosku niż ten, że normuje on tylko problematykę przedawnienia wszczęcia postępowania*<sup>31</sup>. Z orzecznictwa Sądu Najwyższego w odniesieniu do analogicznie brzmiących przepisów jednoznacznie wynika, że prawidłowym

<sup>27</sup> Zob. tabela w załączniku 1.

<sup>28</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 maja 2005 r. (SK 44/04).

<sup>29</sup> „Stanowisko odmienne, dopuszczające taką możliwość, oparte na założeniu, że każda z cytowanych wyżej ustaw samodzielnie reguluje przedawnienie czynów dyscyplinarnych, a zatem mogą występować znaczne różnice w terminach przedawnienia karalności (tj. od roku do 5 lat), prowadziłoby w sposób niczym nieuzasadniony do naruszenia spójności i jednolitości obowiązującego systemu prawa”.

<sup>30</sup> Tak też: R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, Lex/el. 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego; Zob. jednak również przywołane tam poglądy przeciwne.

<sup>31</sup> W orzeczeniu tym skrytykowano również wcześniej prezentowany pogląd Sądu Najwyższego z 14 kwietnia 1987 r. (VI KZP 1/87).

sposobem interpretacji pozostaje w tym przypadku zastosowanie analogii a nie rozszerzająca wykładnia przepisów regulujących przedawnienie wszczęcia postępowania<sup>32</sup>.

Drugim możliwym podejściem przy poszukiwaniu przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego doradców podatkowych pozostaje odwołanie do przepisów kodeksu karnego<sup>33</sup>. Mimo, że ustawa o doradztwie podatkowym zawiera jedynie odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów kpk ale już nie kk w doktrynie prezentowane jest stanowisko, że *“w sprawach nieuregulowanych w przepisach dyscyplinarnych mogą, a niekiedy nawet powinny być analogicznie stosowane odpowiednie przepisy kk”*<sup>34</sup>. Podejście takie prowadziło do przyjęcia zasadniczo pięcioletniego okresu przedawnienia deliktu dyscyplinarnego, w drodze zastosowania w drodze analogii art. 101 § 1 pkt 4 kodeksu karnego. Wyjątkiem od tej sytuacji byłby przypadek, w którym delikt stanowiłby równocześnie przestępstwo, co mogłoby skutkować przyjęciem dłuższego okresu przedawnienia (np. w przypadku zabójstwa - 30 lat). Brak jest równocześnie moim zdaniem podstaw do analogii do przepisów kodeksu wykroczeń o przedawnieniu<sup>35</sup> ani też do ograniczenia okresu przedawnienia deliktów stanowiących równocześnie wykroczenie do okresu przedawnienia wykroczenia<sup>36</sup>. Znaczną część zlokalizowanych w różnych ustawach przepisów o odpowiedzialności dyscyplinarnej przewiduje, że *“jeżeli czyn zawiera znamiona przestępstwa, przedawnienie dyscyplinarne następuje dopiero z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa.”* Gdyby intencją ustawodawcy było zrównanie okresu przedawnienia deliktów dyscyplinarnych stanowiących wykroczenia z okresem przedawnienia dla tego typu czynów wskazane przepisy brzmiałyby zupełnie inaczej. Również z perspektywy celowościowej należy zauważyć, że jeżeli nawet czyn stanowi tylko wykroczenie, to jako delikt dyscyplinarny popełniony przez osobę pełniącą zawód zaufania publicznego, może cechować się większą szkodliwością społeczną, co może uzasadniać stosowanie do niego dłuższego okresu przedawnienia.

Trzecim możliwym poglądem jest analogia do prawa najbardziej zbliżonego a więc do ustawy o radcach prawnych i adwokaturze. Podejście takie zaprezentował Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 19 września 1989 r (III PZP 26/89), w której wskazano, że w sytuacji w której w ustawie o racach prawnych nie uregulowano przedawnienia wyrokowania *“to należy w drodze analogii prawa stosować przepisy najbardziej zbliżone. Sytuacja w tej mierze najbardziej zbliżona jest unormowana w prawie o adwokaturze. Zawody adwokata i radcy prawnego, co najmniej w dziedzinie odpowiedzialności dyscyplinarnej, są najbardziej zbliżone”*. Oznaczałoby to, że karalność deliktu dyscyplinarnego upływałaby z upływem pięciu lat, a jedynie w zakresie spraw związanych z naruszeniem wolności słowa po upływie trzech lat. W żadnym wypadku przedawnienie karalności czynu dyscyplinarnego nie mogłoby upłynąć wcześniej niż z upływem okresu przedawniania przestępstwa<sup>37</sup>. Biorąc pod uwagę, że wskazane

<sup>32</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z 19 września 1989 r. (III PZP 26/89); Uchwała Sądu Najwyższego (VI KZP 1/87), w której Sąd również dokonał analogii do przepisów o prokuraturze i uchwały o sędziach najwyższym.

<sup>33</sup> T. Sarnowski, [w:] Przepisy o adwokaturze. Komentarz, red. S. Garlicki, Warszawa 1969 s. 178 [za:] R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego. Negatywnie do analogii do kodeksu karnego podszedł jednak Sąd Najwyższy w wyroku z 14 kwietnia 1987 r. (VI KZP 1/87), który przywołał analogię do innych obowiązujących wówczas ustaw regulujących podobne kwestie. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 września 1989 r (III PZP 26/89) uznał, jednak, że zbyt szerokie konstruowanie analogii nie jest celowe biorąc pod uwagę *“że kwestia przedawnienia postępowań dyscyplinarnych jest niespójna i próba doprowadzenia do jednolitości w drodze wykładni nie prowadzi do zadowalających wyników.”*

<sup>34</sup> R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, Lex/el. 2.2.2. Problem analogicznego stosowania do odpowiedzialności dyscyplinarnej przepisów o odpowiedzialności karnej.

<sup>35</sup> Argument z takiej analogii został poczyniony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 14 kwietnia 1987 r. (VI KZP 1/87), ale jedynie jako wzmocnienie argumentów z analogii do innych ustaw regulujących termin przedawnienia deliktu dyscyplinarnego, które wskazywały na okres przedawnienia analogiczny jak w kodeksie wykroczeń.

<sup>36</sup> Odmiennie: R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, Lex/el. 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego.

<sup>37</sup> Art. 70 ust. 3 ustawy o radcach prawnych; art. 88 ust. 3 prawa o adwokaturze.

uchwale w 1989 r. nadano moc zasady prawnej, przepisy ustawy o doradztwie podatkowym są analogiczne do przepisów, które były podstawą wydania tej uchwały, a charakter deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych wydaje się zbliżony do deliktów adwokackich czy radcowskich należy zdecydowanie opowiedzieć się za taką interpretacją. Interpretacja taka zrównuje również okres przedawnienia deliktów doradcy podatkowego z dominującym okresem przedawnienia innych deliktów dyscyplinarnych<sup>38</sup>. Dodatkowo wspiera ją fakt, że na 5 letni bazowy okresu przedawnienia wskazuje również omówiona w poprzednim punkcie analogia do przepisów kodeksu karnego.

Reasumują, biorąc pod uwagę treść uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 19 września 1989 r., dość jednoznacznie moim zdaniem pozostaje, iż **termin przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego popełnionego przez doradcę podatkowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło pięć lat, a w przypadkach przewidzianych w art. 37a ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym (nadużycie wolności słowa i pisma) - trzy lata**. Jeżeli czyn stanowi również przestępstwo termin karalności deliktu nie może upłynąć wcześniej niż termin karalności przestępstwa. Jeżeli we wskazanym terminie nie zakończy się prawomocnie, uwzględniając również ewentualne odwołanie wniesione do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych, postępowanie dyscyplinarne należy umorzyć.

Wskazana powyżej teza prowadzi do kolejnego potencjalnego problemu interpretacyjnego związanego z tym w jakim trybie możliwe jest ustalenie, że delikt dyscyplinarny stanowi równocześnie przestępstwo. W sprawie tej, na gruncie ustawy o radcach prawnych, wypowiedział się kilkakrotnie Sąd Najwyższy. W odzwierciedlającym linię orzeczniczą postanowieniu z dnia 1 września 2016 r. (SDI 40/16) stwierdził on, że *“stwierdzenie, iż czyn zarzucany obwinionemu w postępowaniu karnym wyczerpuje jednocześnie znamiona przestępstwa wymaga stwierdzenia tego faktu przez prawomocny wyrok sądu karnego, co wynika z konstytucyjnej zasady domniemania niewinności (art. 42 ust. 3 Konstytucji RP). Tylko zatem sąd powszechny w postępowaniu karnym może stwierdzić, że czyn zabroniony, zarzucany obwinionemu, nosi cechy przestępstwa”*<sup>39</sup>.

## Streszczenie

Artykuł omawia problematykę przedawnienia deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych. Autor wskazuje w nim, że regulacja ustawy o doradztwie podatkowym w zakresie przedawnienia jest uboga odnosząc się *explicite* jedynie do przedawnienia wszczęcia postępowania i nie regulując przedawnienia karalności czynu. Analizuje on oba wskazane zagadnienia, omawiając m.in. to jak w świetle orzecznictwa należy rozumieć pojęcie *“wszczęcia postępowania dyscyplinarnego”*. Na podstawie orzecznictwa Sądu Najwyższego dochodzi on do wniosku, że mimo braku uregulowania *explicite* w ustawie o doradztwie podatkowej przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego termin takiego przedawnienia należy odtwarzać na podstawie analogii do przepisów regulujących postępowanie dyscyplinarne wobec adwokatów i radców prawnych.

## Bibliografia

- Baszuk R., Marchwicki W. [w:] *Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. F. Piesiewicz, Warszawa 2023, art. 88.

<sup>38</sup> Zob. zał 1 oraz art. 46. ust. 3 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarów i położnych; art. 227 ust. 1 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych; art. 52 § 1 prawa o notariacie; art. 64 ust. 3 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich; art. 56 ust. 4 ustawy z dnia 21 grudnia 1990 r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych. Odmienne terminy przewiduje: art. 108 § 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (8 lat); Art. 141 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (10 lat).

<sup>39</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 1 września 2016 r. (SDI 40/16); podobnie: Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 lipca 2013 r. (SDI 13/13)

- Błachnio A., *Przedawnienie karalności przestępstwa trwałego*, Prokuratura i Prawo 10/2016, s. 47;
- Ceglarska-Piłat K., Zbrojewska M. [w:] *Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2016
- Giętkowski R., *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, Lex/el.
- Kulik M. [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2023
- Kulik M., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2016 r.*, sygn. III KK 225/16, Prokuratura i Prawo 7-8/2017
- Kulik M., *Glosa do wyroku SN z 24.10.2013 r.(III KK 311/13)*, LEX nr 1379928, Prawo w działaniu Sprawy karne 18/2014
- Lachowski J. [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023
- Rogacka-Rzewnicka M. [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, red. D. Szumiło-Kulczycka, LEX/el. 2022,
- Sadocha S. [w:] *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, wyd. II, red. A. Mariański, Warszawa 2015.
- Sarnowski T. [w:] *Przepisy o adwokaturze. Komentarz*, red. S. Garlicki, Warszawa 1969 s. 178
- Sarnowski W., *Postępowanie dyscyplinarne*, Radca Prawny 2004, nr 4, s. 20.
- Świecki D. [w:] B. Augustyniak, K. Eichstaedt, M. Kurowski, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023