

PRZEDAWNIEŃ DELIKTU DYSCIPLINARNEGO POPEŁNIONEGO PRZEZ DORADCĘ PODATKOWEGO

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 „wszczęcie 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.

Słowa kluczowe: delikt dyscyplinarny, postępowanie dyscyplinarne, doradztwo podatkowe, ustawa o doradztwie podatkowym, przedawnienie wszczęcia postępowania, przedawnienie karalności deliktu dyscyplinarnego

* Doktor nauk prawnych, PwC, e-mail: kontakt@mikolajkondej.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9727-3931>

LIMITATION PERIOD FOR A DISCIPLINARY OFFENSE COMMITTED BY A POLISH TAX ADVISOR

Summary. The article discusses the limitation period for disciplinary offenses of Polish tax advisors. The author points out that the regulation in the Tax Advisory Act regarding limitation explicitly refers only to the limitation period for initiating proceedings and is not regulating the limitation period for the punishability of the offense. He analyzes both mentioned issues, discussing, among other things, how the term “initiating disciplinary proceedings” should be understood in light of case law. Based on the Supreme Court’s case law, he concludes that despite the lack of explicit regulation in the Tax Advisory Act regarding the limitation period for the punishability of a disciplinary offense, this period should be interpreted by analogy to the regulations governing disciplinary proceedings for attorneys and legal advisers.

Keywords: disciplinary offense, disciplinary proceedings, tax advisory, Tax Advisory Act, limitation period for initiating proceedings, limitation period for the punishability of a disciplinary offense

1. WPROWADZENIE

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹ jedynie w sposób zwięzły reguluje zasady prowadzenia postępowania dyscyplinarnego wobec doradców podatkowych, odsyłając w sprawach w niej nieuregulowanych do odpowiedniego stosowania przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego². 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 budzi w praktyce wiele kontrowersji. Wątpliwości te dotyczą m.in. kwestii tak fundamentalnych jak to, kiedy następuje wszczęcie postępowania dyscyplinarnego (co ma kluczowe znaczenie, biorąc pod uwagę, że ustawa ustanawia termin przedawnienia wszczęcia postępowania) oraz czy w sytuacji terminowego wszczęcia postępowania dyscyplinarnego delikt dyscyplinarny ulega w ogóle przedawnieniu. Wątpliwości te znajdują odzwierciedlenie nie tylko w żywych dyskusjach trwających od wielu lat na szkoleniach sędziów dyscyplinarnych Krajowej Izby Doradców Podatkowych, ale składają się również na orzecznictwo sądów dyscyplinarnych.

Dlatego też celem niniejszego artykułu jest rozstrzygnięcie, kiedy przedawniają się delikty dyscyplinarne doradców podatkowych. Zmierza on do udzielenia odpowiedzi, jak należy ustalić termin przedawnienia wszczęcia

¹ Dz.U. z 1996 r. Nr 102, poz. 475 ze zm. – dalej: u.d.p.

² Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm. – dalej k.p.k.

postępowania oraz czy, mimo braku regulacji ustawowej w tym zakresie, delikt dyscyplinarny może ulec przedawnieniu, jeżeli postępowanie dyscyplinarne wszczęto w ustawowym terminie. W swojej analizie posługuję się metodą formalno-dogmatyczną. Tam, gdzie brzmienie przepisów nie dostarcza jednoznacznych wniosków, odwołuję się do 1) metody prawnoporównawczej, analizując, czy istnieje możliwość odtworzenia reguł przedawnienia na podstawie analogii, oraz 2) analizy orzecznictwa w celu weryfikacji, czy podobne problemy były już rozstrzygane przez sądownictwo. Porównuję również brzmienie kilkunastu ustaw regulujących odpowiedzialność dyscyplinarną, by ustalić, czy w tym zakresie funkcjonują w prawie jednolite standardy.

Struktura tekstu jest warunkowana treścią art. 76 ust. 1 u.d.p., który stanowi, że „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 czynu³. Inaczej mówiąc, przepis mówi jedynie, do którego momentu można wszcząć postępowanie dyscyplinarne, a nie 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.

2. PRZEDAWNIEŃ WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

Artykuł 76 ust. 1 u.d.p. 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”. Na gruncie ustawy nie jest bowiem jasne, czy chodzi o złożenie wniosku o ukaranie do sądu dyscyplinarnego, czy wszczęcie postępowania następuje już na etapie postępowania przed rzecznikiem dyscyplinarnym.

Problem interpretacyjny w tym zakresie wynika ze sposobu sformułowania art. 69 u.d.p., który przewiduje, że złożenie wniosku o ukaranie do sądu dyscyplinarnego „następuje po wstępnym wyjaśnieniu okoliczności koniecznych do ustalenia znamion czynu zarzucanego obwinionemu oraz

³ Tak też: S. Sadocha, *Art. 76, [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2015, LEX/el.

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 „wszczenie postępowania dyscyplinarnego”. Jedyne fakt, iż w art. 68 u.d.p. 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 „wszczenie postępowania dyscyplinarnego”. Fakt ten może rodzić wątpliwości, czy wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, w rozumieniu art. 76 ust. 1 u.d.p., 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 u.d.p. odesłanie, w myśl którego „w sprawach nieuregulowanych w ustawie do postępowania dyscyplinarnego stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego”. W praktyce przyjmuje się, moim zdaniem słusznie, że odesłanie to odnosi się do stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego w zakresie postępowania toczącego się zarówno przed rzecznikiem dyscyplinarnym, jak i sądem dyscyplinarnym. Postępowanie wyjaśniające przed rzecznikiem dyscyplinarnym wydaje się bowiem stanowić 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 to, 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 dyscyplinarnym⁴. Szeroką interpretację pojęcia

⁴ Odmienne R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, LEX/el. – pkt 3.6.3. *Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*.

postępowania dyscyplinarnego wspierają istotne względy celowościowe i gwarancyjne. Jest ona niezbędna, by zapewnić stosowanie przepisów Kodeksu postępowania karnego 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 z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych⁵ w art. 67² przewidziano, że postępowanie dyscyplinarne jest terminem szerokim, obejmującym: dochodzenie, postępowanie przed sądem dyscyplinarnym i postępowanie wykonawcze⁶. Również na gruncie ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze⁷ przyjmuje się, że wszczęcie postępowania dyscyplinarnego następuje już w toku postępowania przed rzecznikiem dyscyplinarnym⁸. **Wszystkie przywołane argumenty pozwalają w mojej ocenie przyjąć, że wszczęcie postępowania wyjaśniającego przed rzecznikiem dyscyplinarnym stanowi wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w rozumieniu art. 76 ust. 1 u.d.p.**

Przy takiej interpretacji może pojawić się pytanie, jaka konkretnie czynność rzecznika dyscyplinarnego stanowi wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Z dużą dozą pewności można stwierdzić, że za wszczęcie postępowania dyscyplinarnego nie można uznać prowadzenia przez rzecznika dyscyplinarnego, na podstawie odpowiednio stosowanego art. 307 k.p.k., czynności sprawdzających⁹, które mogą mieć miejsce przed wydaniem przez rzecznika dyscyplinarnego postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego¹⁰. 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 ustawy o adwokaturze, gdzie wskazuje

⁵ Dz.U. Nr 19, poz. 145 ze zm.

⁶ Zob. też: W. Sarnowski, *Postępowanie dyscyplinarne*, „Radca Prawny” 2004, nr 4, s. 20.

⁷ Dz.U. Nr 16, poz. 124 ze zm.

⁸ R. Baszuk, W. Marchwicki, *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P.F. Piesiewicz, Warszawa 2023, LEX/el.

⁹ Terminu tego nie należy mylić z postępowaniem wyjaśniającym prowadzonym przez rzecznika dyscyplinarnego.

¹⁰ Podobnie na gruncie przepisów o adwokaturze: K. Ceglarska-Piłat, M. Zbrojewska, *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2016, LEX/el.; postanowienie Sądu Najwyższego (SN) z dnia 24 października 2003 r., sygn. III DS 1/03, OSNP 2004/14/253.

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”¹¹. Jego prawidłowość potwierdza postanowienie SN z dnia 24 maja 2022 r. (sygn. II DK 25/22), w którym na gruncie przepisów ustawy o radcach prawnych, sąd 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. 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 u.d.p.**¹²

Zgodnie z art. 76 ust. 1 u.d.p. 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 się 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”¹³. Z powyższych powodów przyjmuje się, że **termin ujawnienia czynu to moment powzięcia o nim wiedzy przez rzecznika**

¹¹ R. Baszuk, W. Marchwicki, *Art. 88*; K. Ceglarska-Piłat, M. Zbrojewska, *Art. 88*.

¹² 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. WSD 2/23, <http://kidp.pl> (dostęp: 20.10.2023).

¹³ D. Świecki, *Art. 32*, [w:] B. Augustyniak, K. Eichstaedt, M. Kurowski, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023; M. Rogacka-Rzewnicka, *Art. 32*, [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, red. D. Szumiło-Kulczycka, LEX/el. 2022.

dyscyplinarnego lub jego zastępcę¹⁴. Prawidłowość takiego podejścia znajduje potwierdzenie w literaturze¹⁵.

Bardziej złożony pozostaje problem momentu popełnienia czynu. Na gruncie art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny¹⁶, 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 k.k.: „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 kontrowersji¹⁷. Choć 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 nich¹⁸;
- 2) czas popełnienia każdego z zachowań, które się nań składają¹⁹;
- 3) czas ostatniego zachowania wchodzącego w skład czynu²⁰.

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 karalności następuje tylko raz, w odniesieniu do całego czynu ciągłego²¹. Prezentowanie

¹⁴ Zob. m.in. orzeczenie Wyższego Sądu Dyscyplinarnego KIDP z dnia 4 lipca 2022 r., sygn. WSD 3/22, <http://kidp.pl> (dostęp: 20.10.2023).

¹⁵ R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna... – pkt 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*.

¹⁶ Dz.U. Nr 88, poz. 553 ze zm. – dalej: k.k.

¹⁷ J. Lachowski, *Art. 12, [w:] Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek, LEX/el. 2023.

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

¹⁹ J. Lachowski, *Art. 12*.

²⁰ Postanowienie SN z dnia 27 września 2011 r., sygn. III KK 89/11, LEX nr 1124779; wyroki SN: z dnia 15 kwietnia 2002 r., sygn. II KKN 387/01, LEX nr 52943; z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. II DSI 18/18, LEX nr 2695640.

²¹ Wyrok SN z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. III KK 225/16, OSNKW 2017/4/18 z głosem aprobowującym w tym zakresie: M. Kulik, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia*

wane są wobec tego stanowiska, że „bieg przedawnienia karalności czynu ciągłego rozpoczyna się od dnia jego zakończenia, czyli od zakończenia ostatniego z zachowań”²². Spotkać się można jednak także z odmiennym podejściem, w myśl którego „w przypadku czynu ciągłego termin przedawnienia biegnie odrębnie dla każdego z zachowań”²³.

Biorąc pod uwagę przedmiot odpowiedzialności dyscyplinarnej, istotne pozostaje również wyróżnienie czynu trwałego i zarysowanie 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”²⁴. Przedawnienie czynu trwałego również budzi pewne kontrowersje. 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 przedawnienia²⁵. Zasadność stosowania takiego podejścia do niektórych z czynów zabronionych jest jednak niekiedy kwestionowana na gruncie argumentów natury konstytucyjnej²⁶.

3. PRZEDAWNIE NIE KARALNOŚCI CZYNU ZABRONIONEGO

Jak już wcześniej wskazano, ustawa o doradztwie podatkowym reguluje *explicitie* wyłącznie przedawnienie wszczęcia postępowania, nie odnosząc się do przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego. Patrząc na różne przepisy dotyczące postępowań dyscyplinarnych²⁷, nie jest to jedyna tak sformułowana regulacja. Podobnie skonstruowane są: art. 288 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce²⁸, art. 61 ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych²⁹, art. 52 usta-

23 listopada 2016 r., sygn. III KK 225/16, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 7–8, s. 226; odmiennie jednak: J. Lachowski, *Art. 12*.

²² M. Kulik, *Art. 12*, wraz z przywołaną tam literaturą.

²³ J. Lachowski, *Art. 12*.

²⁴ Uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 7 września 2000 r., sygn. I KZP 22/00, OSNKW 2000/9-10/79, wraz z przywołaną tam literaturą.

²⁵ A. Błachnio, *Przedawnienie karalności przestępstwa trwałego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 10, 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” 2014, nr 18, s. 187.

²⁶ A. Błachnio, *Przedawnienie karalności...*, s. 47.

²⁷ Zob. zestawienie porównawcze w załączniku 1.

²⁸ Dz.U. poz. 1668 ze zm.

²⁹ Dz.U. Nr 49, poz. 509 ze zm.

wy z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa³⁰. Podobnie historycznie skonstruowane były również przepisy regulujące odpowiedzialność dyscyplinarną radców prawnych³¹. Przyjęta konstrukcja może rodzić wątpliwości dotyczące tego, 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 się nie przedawniają. Interpretacja taka może budzić jednak wątpliwości. Co prawda z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że „żaden przepis Konstytucji nie gwarantuje [...] 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. 42³². W szczególności art. 43 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³³ nie może być odczytywany *a contrario* jako przepis statuujący przedawnienie czynów innych, niż w nim wymienione³⁴. Niemniej fakt, iż ustawodawca uregulował przedawnienie karalności czynu zarówno w przepisach Kodeksu karnego, jak i w znacznej liczbie ustaw regulujących odpowiedzialność zawodową³⁵, 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 powinny 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 uchwałie Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1989 r. (sygn. III PZP 26/89), w której wskazano, że „nie może bowiem istnieć taka sytuacja, że w razie

³⁰ Dz.U. z 2001 r. Nr 5, poz. 42 ze zm.

³¹ Art. 70 ust. 3a dodany przez art. 1 pkt 7 lit. b ustawy z dnia 16 marca 2000 r. o zmianie ustawy o radcach prawnych (Dz.U. Nr 48, poz. 545) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 29 czerwca 2000 r.

³² Zob. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK-A 2004/5/46.

³³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 2004 r. (SK 44/03), OTK-A 2004/5/46.

³⁵ Zob. tabela w załączniku 1.

popelnienia 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 niestanowiące przestępstwa, a więc o lżejszym charakterze, nie uległyby nigdy przedawnieniu karalności³⁶. 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 przedawnienia³⁶, ale wprowadzane zróżnicowanie w przedawnieniu między poszczególnymi deliktami dyscyplinarnymi 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. (sygn. VI KZP 1/87)³⁷, wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2014 r. (sygn. III APo 3/13), a także wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 18 kwietnia 2013 r. (sygn. 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 u.d.p. należy odczytywać rozszerzająco w ten sposób, że dotyczy on nie tylko przedawnienia wszczęcia postępowania, ale również przedawnienia karalności³⁸. Artykuł 76

³⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK-A 2004/5/46.

³⁷ „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), prowadziłyby w sposób niczym nieuzasadniony do naruszenia spójności i jednolitości obowiązującego systemu prawa”.

³⁸ Tak też: R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna...* – 3.6.3. *Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*. Zob. jednak również przywołane w publikacji poglądy przeciwnie.

ust. 1 u.d.p. jest językowo jasny i dotyczy wyłącznie „wszczęcia postępowania”. Wykładnia literalna, w powiązaniu z logiką, nie pozwala przyjąć, że przepis ustanawiający termin na wszczęcie postępowania wyznacza też termin zakończenia tego postępowania. Nie sposób też przyjąć, że intencją ustawodawcy pozostawało to, 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. Prawdliwość krytyki takiej interpretacji jednoznacznie potwierdza uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1989 r. (sygn. III PZP 26/89), w której na gruncie podobnie sformułowanego w przeszłości brzmienia przepisów ustawy o radcach prawnych³⁹ sąd wskazał, że przepis taki „nie pozwala na wysuwanie innego wniosku niż ten, że normuje on tylko problematykę przedawnienia wszczęcia postępowania”⁴⁰. Z orzecznictwa Sądu Najwyższego w odniesieniu do analogicznie brzmiących przepisów jednoznacznie wynika, że prawidłowym sposobem interpretacji pozostaje w tym przypadku zastosowanie analogii, a nie rozszerzająca wykładnia przepisów regulujących przedawnienie wszczęcia postępowania⁴¹.

Drugim możliwym podejściem przy poszukiwaniu przedawnienia karalności deliktu dyscyplinarnego doradców podatkowych pozostaje odwołanie do przepisów Kodeksu karnego⁴². Mimo że ustawa o doradztwie podatkowym zawiera jedynie odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego, ale już nie Kodeksu karnego,

³⁹ Art. 70 ustawy o radcach prawnych w brzmieniu obowiązującym do nowelizacji ustawy o zmianie ustawy o radcach prawnych.

⁴⁰ W orzeczeniu tym skrytykowano również wcześniej prezentowany pogląd Sądu Najwyższego, wynikający z uchwały Sądu Najwyższego z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58.

⁴¹ Uchwały Sądu Najwyższego: z dnia 19 września 1989 r., sygn. III PZP 26/89, LEX nr 1633224; z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58.

⁴² T. Sarnowski w: *Przepisy o adwokaturze. Komentarz*, red. S. Garlicki, Warszawa 1969 s. 178, za: R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna... – pkt 3.6.3. Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego*. Negatywnie do analogii do Kodeksu karnego podszedł jednak Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58, który przywołał analogię do innych obowiązujących wówczas ustaw regulujących podobne kwestie. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 września 1989 r., sygn. III PZP 26/89, LEX nr 1633224, 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”.

w doktrynie prezentowane jest stanowisko, że „w sprawach nieuregulowanych w przepisach dyscyplinarnych mogą, a niekiedy nawet powinny być analogicznie stosowane odpowiednie przepisy kk”⁴³. Podejście takie prowadziło do przyjęcia zasadniczo pięcioletniego okresu przedawnienia deliktu dyscyplinarnego, w drodze zastosowania analogii art. 101 § 1 pkt 4 k.k. 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 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń⁴⁴ o przedawnieniu⁴⁵, a także do ograniczenia okresu przedawnienia deliktów stanowiących równocześnie wykroczenie do okresu przedawnienia wykroczenia⁴⁶. Znaczna 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 ustawy – Prawo o adwokaturze. Podejście takie zaprezentował Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 19 września 1989 r. (sygn. III PZP 26/89). Wskazano w niej, że w sytuacji, w której w ustawie o radcach prawnych nie uregulowano przedawnienia wyrokowania, „należy w drodze analogii prawa

⁴³ R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna...* – pkt 2.2.2. *Problem analogicznego stosowania do odpowiedzialności dyscyplinarnej przepisów o odpowiedzialności karnej.*

⁴⁴ Dz.U. Nr 12, poz. 114.

⁴⁵ Argument z takiej analogii został poczyniony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 14 kwietnia 1987 r., sygn. VI KZP 1/87, OSNKW 1987/7-8/58, 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.

⁴⁶ Odmienne R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna...* – pkt 3.6.3. *Przedawnienie karalności przewinienia dyscyplinarnego.*

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 po pięciu latach, a jedynie w zakresie spraw związanych z naruszeniem wolności słowa po trzech latach. W żadnym wypadku przedawnienie karalności czynu dyscyplinarnego nie mogłoby upłynąć wcześniej niż przed końcem okresu przedawniania przestępstwa⁴⁷. Biorąc pod uwagę, że wskazanej uchwale z 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, to należy zdecydowanie opowiedzieć się za taką interpretacją. Zrównuje ona również okres przedawnienia deliktów doradcy podatkowego z dominującym okresem przedawnienia innych deliktów dyscyplinarnych⁴⁸. Dodatkowo wspiera ją fakt, że na pięcioletni bazowy okres przedawnienia wskazuje również omówiona w poprzednim punkcie analogia do przepisów Kodeksu karnego.

Tak więc biorąc pod uwagę treść uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1989 r., dość jednoznacznie moim zdaniem pozostaje, iż **delikt dyscyplinarny popełniony przez doradcę podatkowego przedawnia się, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło pięć lat, a w przypadkach przewidzianych w art. 37a ust. 2 u.d.p. (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 postępowanie dyscyplinarne

⁴⁷ Art. 70 ust. 3 ustawy o radcach prawnych; art. 88 ust. 3 ustawy – Prawo o adwokaturze.

⁴⁸ Zob. załącznik 1 oraz art. 46. ust. 3 ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz.U. Nr 174, poz. 1038 ze zm.); art. 227 ust. 1 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. poz. 771 ze zm.); art. 52 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. Nr 22, poz. 91 ze zm.); art. 64 ust. 3 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. Nr 219, poz. 1708 ze zm.); art. 56 ustawy z dnia 21 grudnia 1990 r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych (Dz.U. z 1991 r. Nr 8, poz. 27 ze zm.). Odmienne terminy przewiduje: art. 108 § 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. Nr 98, poz. 1070 ze zm.) – 8 lat; art. 141 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089 ze zm.) – 10 lat.

nie zakończy się prawomocnie, uwzględniając również ewentualne odwołanie wniesione do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych, należy je 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. (sygn. SDI 40/16) uznał 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”⁴⁹.

4. PODSUMOWANIE

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym artykule, należy stwierdzić, iż fakt zawarcia w ustawie o doradztwie podatkowym jedynie szcątkowych regulacji dotyczących przedawnienia deliktów dyscyplinarnych doradców podatkowych jest źródłem wielu istotnych kontrowersji. Wiążą się one przede wszystkim z tym, jak ustalać moment przedawnienia wszczęcia postępowania oraz czy delikty dyscyplinarne ulegają przedawnieniu w razie terminowego wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, a jeżeli tak, to w jakim terminie. Odpowiedzi na oba zagadnienia nie sposób udzielić na podstawie analizy przepisów ustawy o doradztwie podatkowym. Pozwala na to dopiero analiza orzecznictwa i odniesienie do praktyki interpretacyjnej innych ustaw regulujących postępowania dyscyplinarne.

Przeprowadzone rozważania skłaniają do przyjęcia tezy, iż za moment wszczęcia postępowania dyscyplinarnego należy uznać zainicjowanie postępowania wyjaśniającego przez rzecznika dyscyplinarnego. Momentem granicznym dla tej czynności jest upływ roku od ujawnienia czynu lub 3 lat od chwili jego popełnienia. W przypadku terminowego wszczęcia postępowania delikt dyscyplinarny ulega przedawnieniu, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło pięć lat, a w przypadkach przewidzianych w art. 37a

⁴⁹ Postanowienie SN z dnia 1 września 2016 r., sygn. SDI 40/16, LEX nr 2141234; podobnie wyrok SN z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. SDI 13/13, LEX nr 1375237.

ust. 2 u.d.p. (nadużycie wolności słowa i pisma) – trzy lata. Wyjątkiem w tym zakresie jest sytuacja, w której delikt stanowi równocześnie przestępstwo – wówczas jego karalność przedawnia się według terminów właściwych dla przedawnienia tego przestępstwa.

BIBLIOGRAFIA

- Baszuk R., Marchwicki W., *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P.F. Piesiewicz, Warszawa 2023.
- Błachnio A., *Przedawnienie karalności przestępstwa trwałego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 10.
- Ceglarska-Piłat K., Zbrojewska M., *Art. 88, [w:] Prawo o adwokaturze. Komentarz*, red. P. Kruszyński, Warszawa 2016.
- Giętkowski R., *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Sopot 2013, LEX/el.
- Kulik M., *Art. 12, [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” 2017, nr 7–8.
- Kulik M., *Glosa do wyroku SN z 24.10.2013 r. (III KK 311/13)*, LEX nr 1379928, „Prawo w Działaniu. Sprawy Karne” 2014, nr 18.
- Lachowski J., *Art. 12, [w:] Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, LEX/el. 2023.
- Przepisy o adwokaturze. Komentarz*, red. S. Garlicki, Warszawa 1969.
- Rogacka-Rzewnicka M., *Art. 32, [w:] Kodeks postępowania karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, red. D. Szumiło-Kulczycka, LEX/el. 2022.
- Sadocha S., *Art. 76, [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2015.
- Sarnowski W., *Postępowanie dyscyplinarne*, „Radca Prawny” 2004, nr 4.
- Świecki D., *Art. 32, [w:] B. Augustyński, K. Eichstaedt, M. Kurowski, D. Świecki, Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.

ZESTAWIENIE TERMINÓW PRZEDAWNINIENIA WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA
I KARALNOŚCI NA GRUNCIE RÓŻNYCH POSTĘPOWAŃ DYSCYPLINARNYCH

	Przedawnienie wszczęcia postępowania	Przedawnienie karalności w razie wszczęcia postępowania
	1	2
Ustawa o radcach prawnych	Trzy lata lub rok	Pięć lat lub trzy lata od popełnienia; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Prawo o adwokaturze	Trzy lata lub rok	Pięć lat lub trzy lata od popełnienia; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Prawo o ustroju sądów powszechnych	Pięć lat	Osiem lat od popełnienia czynu; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce	Pięć lat, jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo, nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak przedawnienia karalności
Ustawa o samorządzie pielęgniarów i położnych	Trzy lata od popełnienia czynu	Pięć lat; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Ustawa o komornikach sądowych	Jak przedawnienie karalności czynu	Pięć lat; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa

	1	2
Prawo o notariacie	Jak przedawnienie karalności czynu	Pięć lat; jeżeli czyn stanowi równocześnie przestępstwo – nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Osiem lat od popełnienia czynu	Dziesięć lat
Ustawy o rzecznikach patentowych	Trzy lata lub sześć miesięcy (przewinienie polegające na nadużyciu wolności słowa i pisma) od powzięcia informacji przez rzecznika dyscyplinarnego W obu przypadkach nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak
Ustawa o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa	Trzy miesiące od dnia powzięcia informacji przez rzecznika dyscyplinarnego Trzy lata od chwili popełnienia przewinienia W obu przypadkach nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak
Ustawa o diagnostyce laboratoryjnej	Sześć miesięcy od dnia powzięcia informacji przez rzecznika dyscyplinarnego Trzy lata od chwili popełnienia przewinienia W obu przypadkach nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa	Brak

Załącznik 1 (cd.)

	1	2
Ustawa o izbach lekarskich	Trzy lata od popełnienia czynu	Pięć lat od popełnienia czynu, nie wcześniej niż z upływem okresu przedawnienia karalności przestępstwa
Ustawa o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych	Trzy lata od popełnienia czynu	Pięć lat od popełnienia czynu