

ORZECZENIE
WYŻSZEGO SĄDU DYSCYPLINARNEGO
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH

Warszawa, 22 czerwca 2023 r.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny KIDP w Warszawie w składzie:

Przewodniczący:	doradca podatkowy Michał Kłós (sprawozdawca),
Członkowie:	doradca podatkowy Katarzyna Feldo, doradca podatkowy Alicja Sarna,
Protokolant:	Karolina Żebrowska,

przy udziale Rzecznika Dyscyplinarnego: doradca podatkowy Sławomir Dymek,

po rozpoznaniu 22 czerwca 2023 r. sprawy doradcy podatkowego nr wpisu , obwinionego za czyn polegający na wykonywaniu zawodu doradcy podatkowego z naruszeniem przepisu art. 36 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2117) [dalej: ustawa o doradztwie podatkowym] w związku z art. 4 ust. 2 oraz art. 11 d ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych, tj. niewywiązania się przez doradcę podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w okresie rozliczeniowym 2017-2018, na skutek odwołania wniesionego przez Obwinionego od orzeczenia Śląskiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Katowicach z 2 listopada 2022 r., sygn. akt SD 406/20,

po ustaleniu, że obwinionemu zarzucono popełnienie czynu z art. 64 ust. 1 pkt. 1 i 2 oraz art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym w związku z art. 11 d ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych, to jest brak stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych na zasadach określonych w Zasadach Etyki Doradców Podatkowych w okresie rozliczeniowym 2017-2018, który to obowiązek wynika z art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym,

- I. na podstawie art. 439 § 1 pkt 9 w związku z art. 17 § 1 pkt 6 oraz pkt 9 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 534) [dalej: k.p.k.] oraz w związku z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym uchyla zaskarżone orzeczenie w całości i umarza postępowanie w sprawie,
- II. ustala, że koszty postępowania odwoławczego ponosi Krajowa Izba Doradców Podatkowych.

UZASADNIENIE

2 września 2020 r. Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych [dalej: Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP], na podstawie datowanego na 17 lipca 2019 r. (data wpływu do Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP: 19 lipca 2019 r.) zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przez Obwinionego czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną skierowanego do Rzecznika Dyscyplinarnego przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, skierował do Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych w Warszawie wniosek o ukaranie Obwinionego.

We wniosku o ukaranie Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP wniósł o ukaranie Obwinionego za czyn polegający na wykonywaniu zawodu doradcy podatkowego z naruszeniem przepisu art. 36 pkt 1 i 2 ustawy o doradztwie podatkowym w związku z art. 4 ust. 2 oraz 11 d ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych, tj. niewywiązaniu się przez doradcę podatkowego z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych w okresie rozliczeniowym 2017-2018 oraz wniósł o ukaranie Obwinionego.

Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP wskazał w treści wniosku, iż z danych zawartych na indywidualnym koncie doradcy podatkowego w panelu mDoradca wynika, iż w okresie rozliczeniowym 2017-2018 Obwiniony zdobył 0 punktów na 32 wymaganych do zdobycia.

2 listopada 2021 r. Śląski Oddział Zamiejscowy Sądu Dyscyplinarnego w Katowicach wydał orzeczenie sygn. akt SD 406/20, w którym uznał Obwinionego za winnego zarzucanego mu czynu i orzekł karę pozbawienia prawa wykonywania zawodu.

W uzasadnieniu swego orzeczenia Sąd Dyscyplinarny pierwszej instancji wskazał, iż Obwiniony nie wywiązał się z obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych poprzez uzyskanie 0 punktów na 32 punkty wymagane w każdym z następujących po sobie okresach rozliczeniowych 2017/2018 oraz 2019/2020 trwających od 1 stycznia 2017r. do 31 grudnia 2020 r. i wymierzył Obwinionemu karę pozbawienia prawa wykonywania zawodu.

7 grudnia 2022 r. Obwiniony złożył odwołanie od orzeczenia Sądu Dyscyplinarnego pierwszej instancji (pismo datowane na 2 grudnia 2022 r.). wnosząc o zmianę orzeczenia Sądu Dyscyplinarnego poprzez uniewinnienie Obwinionego od zarzucanego mu czynu, względnie o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania albo zmianę zaskarżonego orzeczenia poprzez zmianę orzeczonej kary dyscyplinarnej i uzasadnił go formułując zarzuty w zakresie obrazy przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania.

Rozpoznając niniejszą sprawę Wyższy Sąd Dyscyplinarny Krajowej Izby Doradców Podatkowych zważył, co następuje.

Na wstępie należy zaznaczyć, iż Wyższy Sąd Dyscyplinarny ustalił, iż Obwinionemu zarzucono popełnienie czynu z art. 64 ust. 1 pkt. 1 i 2 oraz art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym w związku z art. 11 d ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych, to jest brak stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych na zasadach określonych w Zasadach Etyki Doradców Podatkowych w okresach rozliczeniowych 2017/2018 oraz 2019/2020, który to obowiązek wynika z art. 36 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym.

Orzeczenie Śląskiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Katowicach z dnia 2 listopada 2022 r. zostało wydane w wyniku złożenia 2 września 2020 r. przez Zastępcę Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP wniosku o ukaranie Obwinionego.

Przewodnicząca Komisji Ochrony Zawodu, Etyki i Spraw Wewnętrznych Krajowej Rady Doradców Podatkowych pismem z 17 lipca 2019 r. zawiadomiła o podejrzeniu popełnienia czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną. Pismem 29 czerwca 2020 r. Zastępca Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP wezwał Obwinionego do złożenia wyjaśnień. Na podstawie powyższych ustaleń wynika, iż Rzecznik Dyscyplinarny KIDP powziął wiadomość o niedopełnieniu przez Obwinionego obowiązku zgromadzenia wymaganych punktów za szkolenia w okresie rozliczeniowym 2017-2018 19 lipca 2019 r.

Należy w tym miejscu zauważyć, iż na podstawie 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 zaistniałym w sprawie stanie faktycznym do ujawnienia czynu (tj. powzięcia przez organ ścigania – Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP – informacji o popełnieniu czynu) doszło 19 lipca 2019 r. W tym dniu rozpoczął zatem bieg roczny termin na wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, tj. na złożenie wniosku o ukaranie do Sądu Dyscyplinarnego KIDP.

W konsekwencji termin przedawnienia ścigania ujawnionego czynu w związku minął 19 lipca 2020 r. Aby skutecznie dochować rocznego terminu, o którym mowa w art. 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym wniosek o ukaranie Obwinionego powinien wpłynąć do Sądu Dyscyplinarnego KIDP najpóźniej 19 lipca 2020 r.

Tym samym wniosek Zastępcy Rzecznika Dyscyplinarnego KIDP o ukaranie Obwinionego datowany na 2 września 2020 r., przesłany do Sądu Dyscyplinarnego listem poleconym (data wpływu do Sądu Dyscyplinarnego KIDP – 7 września 2020 r.) należy uznać za spóźniony.

Ponadto należy zauważyć, że Sąd Dyscyplinarny orzekł w zakresie okresu szkoleniowego 2019/2020, który nie był objęty zakresem wniosku o ukaranie złożonym przez Zastępcę Rzecznika Dyscyplinarnego, co stanowi podstawę do umorzenia postępowania zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 k.p.k.

W związku z powyższym Sąd orzekł jak w sentencji.

O kosztach sądowych orzeczono na podstawie art. 616 § 1 pkt 1 k.p.k. oraz § 39 Regulaminu Sądów Dyscyplinarnych.

Pouczenie:

Od orzeczenia wydanego przez Wyższy Sąd Dyscyplinarny przysługuje stronom odwołanie do właściwego ze względu na miejsce zamieszkania Obwinionego sądu apelacyjnego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia wraz z uzasadnieniem (art. 75 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym).

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.

Na podstawie art. 79 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. Nr 102, poz. 475 ze zm.) – (dalej: u.o.d.p.) w zw. z art. 114 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89 poz. 555 ze zm.) – (dalej: k.p.k.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Wyższego Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych (dalej: WSD) z 22 czerwca 2023 r. w sprawie o sygn. WSD 2/23. Nie zgadzam się z wyrażonym w uzasadnieniu do niego stanowiskiem, że wniosek Zastępcy Rzecznika Dyscyplinarnego o ukaranie Obwinionego datowany na dzień 2 września 2020 r. należy uznać za spóźniony, w konsekwencji czego nie można było wszcząć postępowania dyscyplinarnego. Zdaniem WSD termin przedawnienia ścigania ujawnionego czynu minął najpóźniej w dniu 19 lipca 2020 r. Moim zdaniem nie doszło do przedawnienia momentu wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, gdyż postępowanie to zostało wszczęte przez Zastępcę Rzecznika Dyscyplinarnego w dniu wydania postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego, co miało miejsce 6 listopada 2020 r., czyli przed upływem roku o dnia ujawnienia czynu zgodnie z art. 76 ust. 1 u.o.d.p. Teza WSD w przedmiocie interpretacji tego artykułu budzi mój sprzeciw zarówno z powodów formalnych, jak i merytorycznych, które opisuję poniżej uzasadniając tym samym niniejsze zdanie odrębne.

Po pierwsze pragnę podkreślić, że uchybieniem w uzasadnieniu wyroku WSD jest brak jakiegokolwiek analizy przepisu art. 76 ust. 1 u.o.d.p. i bezkrytyczne uznanie, że nastąpiło przedawnienie momentu wszczęcia postępowania dyscyplinarnego. Wyższy Sąd Dyscyplinarny nie zastanowił się nad kontekstem normatywnym tego przepisu, który moim zdaniem jest kluczowy w rozpatrywanej sprawie biorąc w szczególności pod uwagę brak precyzji ustawodawcy przy formułowaniu przepisów dotyczących momentu wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, który to moment ma znaczenie dla kwestii przedawnienia. Przepis artykułu 76 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym reguluje materię zakazu wszczynania postępowania dyscyplinarnego stanowiąc, że „nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili ujawnienia czynu upłynął rok lub od chwili popełnienia czynu upłynęły 3 lata”. Dla ustalenia, czy w danej

sprawie może być toczony postępowanie dyscyplinarne kluczowe jest więc ustalenie dwóch kwestii: (i) kiedy nastąpiło ujawnienie czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną oraz (ii) z jaką datą nastąpiło wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Okres pomiędzy tymi dwoma datami nie może być bowiem dłuższy niż rok, aby nie doszło do przedawnienia momentu wszczęcia postępowania dyscyplinarnego (kwestia terminu 3 lat pozostaje poza obszarem interpretacji, gdyż nie ma ona znaczenia dla uzasadnienia mojego zdania odrębnego w sprawie). Ustawodawca jednak nie uregulował z jaką chwilą dochodzi do ujawnienia czynu rodzącego odpowiedzialność dyscyplinarną, ani kiedy następuje wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, dlatego też kluczową rolę w ich prawidłowym określeniu odgrywa interpretacja celowościowa, przyjęcie założeń o charakterze normatywnym, odwołanie się do przepisów aktów prawnych najbardziej zbliżonych do zawodu doradcy podatkowego, tj. regulujących zawód zaufania publicznego jakim jest zawód adwokata, radcy prawnego oraz powołanie się na orzecznictwo sądów dyscyplinarnych. W kwestii dotyczącej momentu ujawnienia czynu stanowiącego delikt dyscyplinarny podzielam stanowisko WSD, że miało to miejsce w dniu 19 lipca 2019 r., kiedy to Rzecznik powziął wiedzę o niedopełnieniu obowiązku podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez Obwinionego i niezgromadzeniu przez niego wymaganych punktów w okresie rozliczeniowym 2017-2018. Stanowisko to jest także zgodne w wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 6 grudnia 2017 r., sygn. III APo 2/17 wydanym w sprawie doradcy podatkowego. Jeżeli natomiast chodzi o termin wszczęcia postępowania dyscyplinarnego to moim zdaniem przyjęta przez WSD interpretacja art. 76 ust. 1 u.o.d.p. jest błędna i prowadzi do negatywnych skutków w obszarze realizacji obowiązków procesowych leżących po stronie Rzecznika Dyscyplinarnego, ale także ogranicza prawa Obwinionego do obrony w toku czynności podejmowanych przed Rzecznikiem na etapie przedsądowym. Odnosząc się do pierwszej z tych kwestii, wskazać należy, że uznanie jakoby termin wniesienia do sądu dyscyplinarnego wniosku o ukaranie jest jednoznaczny z datą rozpoczęcia postępowania dyscyplinarnego stawia pod znakiem zapytania kwalifikację procesową czynności podejmowanych przez Rzecznika Dyscyplinarnego na etapie postępowania wyjaśniającego. Rzecznik jest kierowniczym organem w postępowaniu wyjaśniającym. Jego obowiązkiem jest zapewnienie sprawnego i zgodnego z ustawą o doradztwie podatkowym oraz odpowiednio stosowanymi przepisami Kodeksu postępowania karnego (art. 79 u.o.d.p) przebiegu pozasądowego etapu postępowania dyscyplinarnego. Na tym etapie postępowania występuje on w

charakterze organu, a jego status zmienia się w momencie rozpoczęcia kolejnego etapu postępowania dyscyplinarnego, tj. przed sądem dyscyplinarnym, kiedy to staje się już stroną postępowania dyscyplinarnego. Uznanie przez WSD, że postępowanie dyscyplinarne rozpoczyna się dopiero od fazy sądowej sprawia, że Rzecznik Dyscyplinarny nigdy nie występuje w roli organu dyscyplinarnego w ramach postępowania dyscyplinarnego. Przepis ten ma na celu wskazanie co się dzieje, gdyż następuje bezczynność Rzecznika. Jeżeli więc przed upływem roku od ujawnienia czynu Rzecznik podejmie czynności mające na celu ustalenie faktów w toku postępowania dyscyplinarnego, dopóty przedawnienie nie może nastąpić.

Postawienie tezy, że dopiero złożenie wniosku o ukaranie do sądu otwiera postępowanie dyscyplinarne ma daleko idące negatywne konsekwencje, gdyż uniemożliwia Rzecznikowi Dyscyplinarnemu odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu postępowania karnego zgodnie z art. 79 u.o.d.p. na etapie przedsądowym skoro przepis ten stanowi, że „w sprawach nieuregulowanych w ustawie do postępowania dyscyplinarnego stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego”. Takie stanowisko w znacznym stopniu ogranicza działania procesowe Rzecznika mającego przecież na celu rzetelne zbadanie faktów celem ustalenia, czy doszło do popełnienia deliktu dyscyplinarnego przez doradcę podatkowego na etapie prowadzenia postępowania ad rem, czyli jeszcze przed podjęciem przez Rzecznika decyzji o wszczęciu postępowania ad personam, kiedy to już wydaje on postanowienie o przedstawieniu zarzutów i kieruje wniosek o ukaranie do sądu będąc przekonany o winie doradcy podatkowego, wobec którego toczy się postępowanie. Czynności Rzecznika podejmowane w ramach postępowania wyjaśniającego mają kluczowe znaczenie dla ochrony praw obwinionego doradcy podatkowego. Po pierwsze czynności te muszą być regulowane przez prawo. Skoro nie są szczegółowo określone przez u.o.d.p. to na mocy art. 79 tej ustawy należy podejmować je na podstawie odpowiednich przepisów k.p.k., przy czym interpretacja WSD to uniemożliwia. Warto także zwrócić uwagę na fakt, że wyłączenie czynności Rzecznika podejmowanych w toku postępowania wyjaśniającego z postępowania dyscyplinarnego stwarza wysokie ryzyko zbyt pochopnego podejmowania przez niego decyzji natury taktyczno-procesowej o skierowaniu wniosku o ukaranie do sądu z obawy przed przedawnieniem momentu wszczęcia postępowania dyscyplinarnego. W rezultacie Rzecznik zbyt pochopnie może przechodzić z fazy ad rem do fazy ad personam kierując się względami taktyki procesowej, a nie obiektywnym osądem faktów. Podkreślić bowiem należy, że czynności takie jak powołanie biegłego do wydania opinii, właściwy obieg korespondencji

(szczególnie, gdy nie ma pewności co do miejsca pobytu doradcy podatkowego i odbioru przez niego korespondencji), czy też podjęcie działań mających na celu uchylenie immunitetu formalnego stanowiącego przeszkodę do pociągnięcia do odpowiedzialności (gdyby była taka konieczność), są czasochłonne i rok na kompleksową, właściwą ocenę faktów może być w szczególnie skomplikowanych sprawach niewystarczający. Przedwczesne złożenie wniosku o ukaranie jest natomiast poważnym naruszeniem prawa do obrony. Rzecznik jako organ dyscyplinarny zobowiązany jest do podejmowania decyzji o złożeniu wniosku o ukaranie z pełną odpowiedzialnością tak, aby osoba, które nie popełniła deliktu dyscyplinarnego nie uzyskała statusu strony w sądowym postępowaniu dyscyplinarnym poprzez błędne skierowanie wobec niej wniosku o ukaranie. To na ustawodawcy ciąży obowiązek takiego ukształtowania przepisów, aby do tego nie dochodziło. Skoro jednak przepisy u.o.d.p nie zostały doprecyzowane w tym zakresie obowiązek ten spoczywa na wymiarze sprawiedliwości poprzez dokonywanie takiej wykładni przepisów, aby prawo jednostki do obrony było zagwarantowane.

Ustawa o doradztwie podatkowym jest nieprecyzyjna w zakresie postępowania dyscyplinarnego. Należy postawić tezę, że ustawodawca był świadomy zwięzłości przepisów dotyczących postępowania dyscyplinarnego i dlatego dał prawo odpowiedniego stosowania przepisów k.p.k. Przepis ten ma kluczowe znaczenie, gdyż daje on prawo Rzecznikowi, sądowi dyscyplinarnemu i WSD do podejmowania szeregu czynności procesowych wynikających wprost z k.p.k. Tymczasem WSD poprzez uznanie, że wszczęcie postępowania dyscyplinarnego następuje dopiero z dniem skierowania przez Rzecznika wniosku o ukaranie do sądu dyscyplinarnego wyklucza nie tylko prawo, ale także obowiązek Rzecznika do odpowiedniego stosowania przepisów k.p.k na etapie czynności podejmowanych przed złożeniem wniosku o ukaranie. W praktyce postępowania dyscyplinarnego, w tym przez Rzecznika na etapie postępowania wyjaśniającego odwoływanie się do tych przepisów ma miejsce, gdyż przepisy u.o.d.p. zostały w tym zakresie skonstruowane zbyt ogólnie. Przepis ten jest więc niezwykle istotny, gdyż pozwala w wielu sytuacjach załatać swego rodzaju „luki prawne”, które istnieją w u.o.d.p., a tym samym w całym postępowaniu dyscyplinarnym (przedsądowym i sądowym). Traktowanie czynności Rzecznika podejmowanych na etapie postępowania wyjaśniającego zgodnie z art. 69 ust. 3 u.o.d.p. przy jednoczesnym uznaniu ich za czynności wyłączone z postępowania dyscyplinarnego przeczy samej istocie istnienia organu dyscyplinarnego jakim jest Rzecznik Dyscyplinary i ogranicza jego zadania służące przecież realizacji celów, dla których jest on powoływany.

Ustawa o doradztwie podatkowym nie wymienia enumeratywnie co należy do zadań Rzecznika Dyscyplinarnego, nie wymienia także wprost etapów postępowania dyscyplinarnego oraz momentów ich rozpoczęcia, czy zakończenia. Warto w tym zakresie sięgnąć per analogia do regulacji dotyczących postępowania dyscyplinarnego zawartych w aktach prawnych regulujących zbliżone zawody zaufania publicznego. Zawody adwokata, radcy prawnego, co najmniej w dziedzinie odpowiedzialności dyscyplinarnej, są najbardziej zbliżone do zawodu doradcy podatkowego. Przepis art. 51a ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o advokaturze (Dz.U. Nr 16, poz. 124 ze zm.) stanowi, że do zakresu działania rzecznika dyscyplinarnego należą czynności w postępowaniu dyscyplinarnym, określone w ustawie i przepisach wydanych na jej podstawie. Analogiczny przepis znajduje się w art. 54 ze znaczką 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. nr 19 poz. 145). Nie ma więc wątpliwości, że rzecznik dyscyplinarny na podstawie tych przepisów podejmuje czynności w ramach całego postępowania dyscyplinarnego (przedsądowego i sądowego) mającego na celu ustalenie, czy doszło do popełnienia przez doradcę podatkowego czynu stanowiącego delikt dyscyplinarny. Postępowanie dyscyplinarne prowadzone wobec odpowiednio adwokatów i radców prawnych składa się z trzech następujących po sobie etapów poprzedzonych niejednokrotnie czynnościami sprawdzającymi prowadzonymi przez Rzecznika Dyscyplinarnego. Pierwszy etap postępowania dyscyplinarnego tzw. postępowanie przedsądowe zwane dochodzeniem, drugi etap to postępowanie przed sądem dyscyplinarnym, trzeci to postępowanie wykonawcze. Moim zdaniem obowiązujące przepisy w drodze wykładni celowościowej pozwalają wyróżnić także analogiczne etapy w postępowaniu dyscyplinarnym doradców podatkowych, nie wyłączając postępowania wyjaśniającego toczony przed Rzecznikiem z postępowania dyscyplinarnego.

Warto także zwrócić uwagę, że gdyby ustawodawca chciał uznać, że postępowanie dyscyplinarne rozpoczyna się dopiero od etapu sądowego to wskazałaby to chociażby w art. 68 u.o.d.p. doprecyzowując naturę tego postępowania stanowiąc, że oskarżycielem w postępowaniu dyscyplinarnym przed sądem jest (...), czego jednak nie uczynił.

Podsumowując moje zdanie odrębne pragnę wskazać jako zasadne, że wszczęcie postępowania dyscyplinarnego następuje z dniem wydania postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego przez Rzecznika Dyscyplinarnego lub jednego z jego zastępów. W rezultacie, nie

uznając trafności sentencji wyroku Wyższego Sądu Dyscyplinarnego oraz nie mogę zaaprobować jego uzasadnienia. Z powyższych powodów uznałam za konieczne zgłoszenie zdania odrębnego.