

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

Warszawa, dnia 25 października 2023 r.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny KIDP  
w następującym składzie:

Przewodniczący - doradca podatkowy – Mirosław Michna (spr.)

Sędzia - doradca podatkowy – Krzysztof Wojtowicz

Sędzia - doradca podatkowy – Joanna Zawiejska - Rataj

Protokolant - Karolina Żebrowska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 25 października 2023 roku

sprawy ... numer wpisu ... obwinionej o to, że nie wykonywała obowiązków zawodowych doradcy podatkowego określonych prawem przez naruszenie przepisów art. 36 pkt 3 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jednolity: Dz.U. z 2018r. poz. 377 ze zm.) polegających na nieopłacaniu składek członkowskich

po ustaleniu, że Obwinionej zarzucono, że w okresie od 13 stycznia 2017 r. do 20 maja 2018 r. w Łodzi nie dokonywała regularnego opłacania składek członkowskich, czym naruszyła art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym, tj. czyn z art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym

na skutek odwołania wniesionego przez obrońcę obwinionej

od orzeczenia Sądu Dyscyplinarnego Krajowej Izby Doradców Podatkowych Łódzkiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Warszawie z dnia 22 stycznia 2022r., sygn. akt SD 64/19,

1. na podstawie art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. uchyla zaskarżone orzeczenie i na mocy art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym postępowanie dyscyplinarne przeciwko ... umarza;
2. na podstawie art. 636 § 1 k.p.k. kosztami postępowania obciąża Krajową Izbę Doradców Podatkowych.

Przewodniczący

Sędzia

Sędzia

## UZASADNIENIE

Orzeczeniem z dnia 13 stycznia 2022r., sygn. akt SD 64/19, Sąd Dyscyplinarny Krajowej Izby Doradców Podatkowych Łódzkiego Oddziału Zamiejscowego Sądu Dyscyplinarnego w Łodzi uznał obwinioną doradcę podatkowego – ... numer wpisu ... za winną popełnienia przewinienia dyscyplinarnego z art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117 ze zm.) polegającego na tym, że wbrew obowiązkowi w okresie od 13 stycznia 2017 r. do 20 maja 2018 r. w Łodzi nie dokonywała regularnego opłacania składek członkowskich czym naruszyła przepis art. 36 pkt 3 ustawy o doradztwie podatkowym i wymierzył obwinionej na podstawie art. 64 ust. 2 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym karę dyscyplinarną nagany.

Powyższe orzeczenie zostało zaskarżone przez obrońcę obwinionej odwołaniem z dnia 27 kwietnia 2023 r., w odniesieniu do całości orzeczenia. Odwołanie obrońcy zawiera zarzuty naruszenia zarówno prawa procesowego jak i materialnego. Odwołanie zawiera zarzuty naruszenia:

1. przepisów postępowania stanowiących bezwzględną przyczynę odwoławczą na mocy art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k., tj.:
  - a) art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 79 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez ukaranie obwinionej, pomimo że nastąpiło już przedawnienie karalności zarzucanego czynu,
  - b) art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 79 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez prowadzenie postępowania i ukaranie obwinionej, mimo braku skargi uprawnionego oskarżyciela
  - c) art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 14 k.p.k. w zw. z art. 79 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez ukaranie obwinionej, mimo że zarzucany jej czyn ma znikomą społeczną szkodliwość,
2. przepisów postępowania mających wpływ na wynik sprawy, t.j.:
  - a) art. 404 § 2 k.p.k. w zw. z art. 401 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 79 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez prowadzenie rozprawy w dalszym ciągu, mimo że wobec przekroczenia terminu 42 dni między rozprawami należało uznać ją za odroczoną i prowadzić od początku,
  - b) art. 6 k.p.k. i art. 117 § 2 k.p.k. w zw. z art. 79 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez pominięcie wniosku o odroczenie rozprawy i rozpoznanie sprawy na rozprawie pod usprawiedliwioną nieobecność obwinionej oraz wydanie po przeprowadzeniu tej rozprawy orzeczenia, mimo że przebywała ona w tym czasie na zwolnieniu lekarskim, a także pomimo uprzedniej sygnalizacji przez sąd dyscyplinarny konieczności ponownego wysłuchania obwinionej na rozprawie po uzupełnieniu materiału dowodowego,

- c) art. 72 ust. 1 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez sporządzenie uzasadnienia orzeczenia z rażącym przekroczeniem terminu 14 dni od ogłoszenia orzeczenia, co uniemożliwia przeprowadzenie rzetelnej kontroli przez sąd drugiej instancji co do rzeczywistych motywów uzasadniających wydanie orzeczenia tej treści,
- d) art. 7 k.p.k. w zw. z art. 410 k.p.k. w zw. z art. 79 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez błędną, wybiórczą i jednostronną ocenę materiału dowodowego, przeprowadzoną z pominięciem dowodów z dokumentów złożonych przez obwinioną, co doprowadziło do ukarania obwinionej, mimo braku dowodów na popełnienie czynu zabronionego,

3. prawa materialnego, tj.:

- a) art. 76 ust. 1 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, mimo upływu roku od dnia popełnienia niektórych z zarzucanych czynów,
- b) art. 15 c ust. 1 Zasad Etyki Doradców Podatkowych stanowiących Załącznik do uchwały nr 12/2022 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych w zw. z art. 51 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym w zw. z art. 61 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym przez ich niezastosowanie i przyjęcie, że obwiniona dopuściła się popełnienia zarzucanego czynu, mimo że w chwili wszczęcia postępowania dyscyplinarnego nie zalegała z zapłatą składki członkowskiej lub jej części w kwocie przekraczającej równowartość składek należnych za 6 okresów składkowych,

4. rażąco niewspółmierność kary, polegającą na wymierzeniu kary nagany w sytuacji, gdy na dzień wniesienia apelacji karze może podlegać jedynie zarzucany obwinionej czyn polegający na nieterminowej zapłacie jednej składki członkowskiej, wymagalnej w dniu 20 czerwca 2018 r.

Jednocześnie obrońca obwinionej wniósł o:

- 1. dopuszczenie dowodu z wiadomości mailowych z dnia 7.01.2022 r., 10.01.2022 r. dla stwierdzenia, że organ pierwszej instancji był informowany o chorobie obwinionej oraz jej niemożności wzięcia udziału w rozprawie wyznaczonej na dzień 13.01.2022 r.,
- 2. a następnie
- 3. uchylenie zaskarżonego orzeczenia i umorzenie postępowania,
- 4. ewentualnie
- 5. uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez sąd dyscyplinarny pierwszej instancji,

6. ewentualnie
7. zmianę zaskarżonego orzeczenia przez uniewinnienie obwinionej w całości od popełnienia zarzucanego czynu.

### **Wyższy Sąd Dyscyplinarny zważył, co następuje:**

Odwołanie obrońcy obwinionej zasługuje na uwzględnienie.

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 reguluje jedynie kwestię przedawnienia wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, a nie przedawnienia karalności czynu. Powołany przepis wskazuje zatem, do którego momentu można wszcząć postępowanie dyscyplinarne, nie zaś do którego momentu, w przypadku terminowego wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, można nałożyć karę na obwinionego doradcę podatkowego.

Wyższy Sąd Dyscyplinarny podziela stanowisko Sądu Dyscyplinarnego wskazującego na brak uzasadnienia co do zróżnicowania sytuacji prawnej w odniesieniu do zawodów prawniczych w zakresie prawa do korzystania z instytucji przedawnienia karalności.

Niezależnie jednak od wątpliwości związanych z taką regulacją na gruncie art. 32 ust. 1 Konstytucji w zakresie równego traktowania przez władze publiczne wskazać należy jako aktualne tezy wskazane w uchwale Sądu Najwyższego choćby ze względu na przynależność doradców podatkowych oraz radców prawnych do zawodów zaufania publicznego<sup>1</sup>. W tym kontekście odwołać się należy do uchwały Sądu Najwyższego z 19.09.1989 sygn. III PZP 26/89 wskazującego, że *nie może (...) 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 czyny radcy prawnego nie stanowiące przestępstwa, a więc o lżejszym charakterze, nie ulegałyby nigdy przedawnieniu karalności. Skoro ustawa o radcach prawnych kwestii tej nie normuje, 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. Dlatego też w nie unormowanej w ustawie o radcach prawnych kwestii przedawnienia wyrokowania należy stosować w drodze analogii art. 92 ust. 4 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 1982 r. Nr 16, poz. 124), który przewiduje, że karalność*

---

<sup>1</sup> Uchwała SN z 19.09.1989 r., III PZP 26/89, LEX nr 1633224

*przewinienia dyscyplinarnego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęły trzy lata, a w przypadkach nadużycia wolności słowa - dwa lata.*

W zakresie z kolei podobieństwa ustrojowego zawodu doradcy podatkowego do zawodów radcy prawnego, czy też adwokata, przekonuje Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 4.10.2010r. sygn. SK 12/08<sup>2</sup>.

Konsekwentnie zatem przyjmując, iż przynajmniej w zakresie zawodów zbliżonych swoim charakterem do zawodu doradcy podatkowego, termin przedawnienia karalności wynosi co do zasady 5 lat, zgodzić należy się z poglądem<sup>3</sup>, że 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.

W tym stanie rzeczy, nawet gdyby czyn zarzucany obwinionej stanowił w istocie czyn ciągły, którego bieg przedawnienia karalności rozpoczyna się od dnia jego zakończenia, czyli od zakończenia ostatniego z zachowań<sup>4</sup> stanowiących delikt dyscyplinarny przyjąć należy, że termin przedawnienia na dzień orzekania już upłynął. Również wówczas, gdy jeżeli w dacie orzekania w pierwszej instancji przedawnienie jeszcze nie nastąpiło, wobec upływu terminu przedawnienia na etapie postępowania odwoławczego, musi dojść w sądzie odwoławczym do uchylenia wyroku i umorzenia postępowania<sup>5</sup>.

W tym stanie rzeczy za uzasadniony należy przyjąć zarzut przedstawiony w odwołaniu („Odwołanie”) obrońcy obwinionej naruszenia art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. stanowiący jednocześnie bezwzględną przyczynę odwoławczą zgodnie z art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k.

Biorąc powyższe pod uwagę co do zasady bezprzedmiotowe staje się rozstrzygnięcie w zakresie pozostałych zarzutów odwoławczych.

Wskazane wyżej okoliczności skutkowały koniecznością uchylenia zaskarżonego orzeczenia i umorzenia postępowania dyscyplinarnego w niniejszej sprawie.

Z uwagi na powyższe, Wyższy Sąd Dyscyplinarny orzekł jak w sentencji.

---

<sup>2</sup> Postanowienie TK z 4.10.2010 r., SK 12/08, OTK-A 2010, nr 8, poz. 87

<sup>3</sup> Mikołaj Kondej [w:], Przedawnienie deliktu dyscyplinarnego popełnionego przez doradcę podatkowego (researchgate.net)

<sup>4</sup> M. Kulik [w:] Kodeks karny. Komentarz aktualizowany, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2023, art. 12 wraz z przywołaną tam literaturą.

<sup>5</sup> Zgoliński [w:] Kodeks karny. Komentarz, red. V. Konarska-Wrzosek, LEX/el. 2023, art. 101

Przewodniczący

Sędzia

Sędzia