

Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego jako fundament zawodu zaufania publicznego

Professional secrecy of a tax advisor as the foundation of the profession of public trust

dr Andrzej Dmowski

Adwokat, doradca podatkowy, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, ORCID: 0000-0003-2405-4583

Streszczenie

W artykule autor prezentuje pojęcie i zakres tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego jako podstawowej gwarancji procesowej oraz prawa i obowiązku materialnoprawnego związanych z wykonywaniem zawodu zaufania publicznego. Doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Ten obowiązek i uprawnienie nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Jedynie sąd w postępowaniu karnym jest uprawniony do wydania postanowienia o zwolnieniu doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w ściśle określonym zakresie. Doradca podatkowy może zostać przesłuchany co do faktów objętych tajemnicą zawodową, jeżeli zostaną spełnione dwa warunki łącznie, tj. przesłuchanie jest niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność, co do której doradca ma być przesłuchany, nie może być ustalona na podstawie innego dowodu. W konsekwencji organy ścigania, w tym organy prokuratury, nie są władne do samodzielnego podjęcia decyzji o zdjęciu z doradcy podatkowego obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Zakres tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego obejmuje w szczególności księgi rachunkowe oraz księgi podatkowe (rejstry podatkowe) prowadzone na rzecz klientów w zakresie świadczenia usług doradztwa podatkowego. Tajemnica zawodowa dotyczy również dokumentów zewnętrznych obcych oraz dokumentów wewnętrznych własnych klientów, przekazanych do doradcy podatkowego. Zakaz ujawniania informacji przez doradcę podatkowego rozciąga się także na wszelkie umowy klienta z kontrahentami dostarczone do doradcy podatkowego w związku ze świadczeniem usług doradztwa podatkowego (w tym protokoły zdawczo-odbiorcze dokumentujące wykonanie usług, potwierdzenia dostawy lub odbioru towaru, listy przewozowe). Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego obejmuje ponadto wszelkie wyrażone stanowiska (pisemne lub ustne) dotyczące istniejącego lub potencjalnego ryzyka podatkowego u klienta oraz zaleceń doradcy podatkowego. Ostatnią kategorią informacji podlegających ochronie są informacje pozyskane w trakcie bezpośrednich spotkań doradcy podatkowego z klientem oraz informacje co do faktów, które pojawiły się w związku ze świadczeniem usług doradztwa podatkowego (np. fakt uczestniczenia w spotkaniu, fakt istnienia lub nieistnienia jakiegoś towaru, fakt istnienia jakiegoś dokumentu).

Słowa kluczowe: tajemnica zawodowa, doradca podatkowy, zawód zaufania publicznego, uchylenie tajemnicy zawodowej, tajemnica zawodowa doradcy podatkowego, ochrona tajemnicy zawodowej, informacje chronione, zakres tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego, uprawnienia doradcy podatkowego.

Abstract

The article presents the concept and scope of professional secrecy of a tax advisor as the basic procedural guarantee as well as the material law and obligation related to the performance of the duties of the profession of public trust. A tax advisor is obliged to keep secret the facts and information that he became acquainted with in connection with the practice of the profession. However, the obligation and right in question is not absolute. Only the court in criminal proceedings is authorized to issue a decision to waive professional secrecy from a tax advisor in a strictly defined scope. A tax advisor may be questioned as to the facts covered by professional secrecy, if two conditions are met, i.e. the hearing is necessary for the benefit of the administration of justice and cumulatively – the circumstance in which the hearing will take place cannot be established on the basis of other evidence. As a consequence, the law enforcement authorities, including the prosecutor's office, do not have the power to decide on their own to remove the professional secrecy of a tax adviser.

The scope of professional secrecy of a tax advisor includes, in particular, accounting books and tax books (tax registers) kept for clients in the field of tax advisory services. Professional secrecy also applies to external docu-

ments and internal documents of clients provided to a tax advisor. The prohibition of disclosure of information by a tax advisor also extends to all customer contracts with their contractors provided to the tax advisor in connection with the provision of tax advisory services (including delivery and acceptance protocols documenting the performance of services, confirmations of delivery/receipt of goods, waybills). The duty of professional secrecy by the tax advisor also covers all expressed positions (written or oral) regarding the existing or potential tax risks at the client and the recommendations of the tax advisor. The last category of information to be protected is information obtained during direct meetings of the tax advisor with the client and information as to the facts that took place in connection with the provision of tax advisory services (e.g. the fact of participating in a meeting/the existence or non-existence of a good/the existence of a certain document).

Keywords: professional secrecy, tax advisor, profession of public trust, revocation of professional secrecy, professional secrecy of a tax advisor, protection of professional secrecy, protected information, scope of professional secrecy of a tax advisor, tax advisor rights.

1. ZAWÓD DORADCY PODATKOWEGO

Doradztwo podatkowe jest nierozzerwalnie związane z instytucją podatków, a zatem również z ich funkcjonowaniem i historią. Początkowo osoby wykonujące ten zawód ograniczały się głównie do doradzania królom, władcom i przywódcom. Dopiero wraz z rozwojem funkcjonalności i zwiększaniem się poziomu skomplikowania rozliczeń podatkowych zakres usług rozszerzał się na kolejne grupy społeczne.

Potrzeba świadczenia usług doradztwa podatkowego w Polsce wiązała się ze zmianami ustrojowymi, które zaszły w 1989 r. i na początku lat 90. Kiedy bowiem zawód ten nabierał znaczenia dla coraz szerszego grona osób na świecie, w państwach bloku wschodniego napotykał czysto ustrojowe przeszkody wynikające z gospodarki centralnie sterowanej. Porzucenie tego systemu w Polsce i nastanie tzw. wolności gospodarczej spowodowało nagłą potrzebę wsparcia w zakresie rozliczeń obciążeń fiskalnych. Od dnia 1 stycznia 1992 r. obowiązywały bowiem nowe deklaratoryjne zasady opodatkowania dochodu wynikające z ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ oraz z ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych².

Zawód doradcy podatkowego został ustanowiony w dniu 1 stycznia 1997 r. ustawą z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym³, chociaż w praktyce był wykonywany niemalże od początku lat 90. W tym okresie osobom świadczącym takie usługi nie stawiano żadnych wymogów kwalifikacyjnych. Dopiero w powyższej ustawie określono warunki i zasady wykonywania zawodu oraz zasady etyki zawodowej⁴, organizację samorządu doradców podatkowych i zasady jego działania. W tym również wprowadzono obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej.

2. ZAWÓD ZAUFANIA PUBLICZNEGO

W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. użyto pojęcia „zawodu zaufania publicznego”⁵. W ten sposób nadano szczególny status osobom wykonującym pewne zawody. Wiązało się to jednak także z nałożeniem konkretnych obowiązków. Status zaufania nie powinien bowiem wynikać wyłącznie z nadania go Konstytucją RP, ale dotyczące go regulacje prawne powinny również instytucjonalizować zaufanie do danego zawodu. Było to jednym z celów wprowadzenia ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.

W Konstytucji RP brak jest legalnej definicji czy katalogu wskazującego, które zawody należy zaliczyć do objętych za-

ufaniem publicznym. Zgodnie z orzeczeniem Sądu Najwyższego (SN)⁶ taki status może być nadany wyłącznie ustawą, która *expressis verbis* określa dany zawód w ten sposób. Tworzy to tzw. formalną koncepcję zawodu zaufania publicznego.

Powoływanie takich zawodów nie może być jednak domeną wyłącznie konkretnych ustaw, gdyż są to przepisy o niższej randze, a jako takie nie mają wpływu na kształt instytucji konstytucyjnych. Dlatego ostatecznie istota oraz zakres przedmiotowy i podmiotowy wykonywania tego rodzaju zawodów zostały ustalone m.in. w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK). Rozważano w nim koncepcję materialną zawodu zaufania publicznego i uznano, że „Konstytucja nie określa kryteriów, na podstawie których ustawodawca może kwalifikować poszczególne zawody jako zawody zaufania publicznego. Wskazuje ona natomiast cechy samorządów tego typu zawodów”⁷.

Oznacza to, że możliwość zakwalifikowania do kategorii zawodów zaufania publicznego wynika ze szczególnych cech łączonych z danym zawodem, a punktem wyjścia do tej oceny jest definicja zaufania publicznego⁸. Jednocześnie podkreślano, że wykonywanie zawodu zaufania publicznego wymaga indywidualnego charakteru pracy, przeto nie mogą go wykonywać osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

W literaturze wskazuje się, że „zawód zaufania publicznego to zawód polegający na obsłudze osobistych potrzeb ludzkich, wiążący się z przyjmowaniem informacji dotyczących życia osobistego i zorganizowany w sposób uzasadniający przekonanie społeczne o właściwym dla interesów jednostki wykorzystywaniu tych informacji przez świadczących usługi. Wykonywanie zawodu zaufania publicznego określane jest dodatkowo normami etyki zawodowej, szczególną treścią ślubowania, tradycją korporacji zawodowej, czy szczególnym charakterem wykształcenia wyższego i uzyskanej specjalizacji. Dopuszczenie przez konkretną osobę osoby świadczącej ten zawód do sfery jej prywatności musi bowiem mieć jako swój korelat zaufanie, że dopuszczenie to nie zostanie nadużyte”⁹.

Z powyższego wynika, że przedstawiciele zawodów zaufania publicznego muszą spełniać wysokie wymogi etyczne. Przejawia się to m.in. w konieczności składania uroczystego ślubowania przed przystąpieniem do wykonywania zawodu, stosowania się do kodeksów etyki zawodowej, a także w zakazie ujawniania informacji o dobrach osobistych podmiotów korzystających z tych usług itp. Jednocześnie, aby powyższe wymagania zostały spełnione, jest potrzebny też odpowiedni model odpowiedzialności dyscyplinarnej.

Wszystkie te gwarancje w toku praktyki oraz w orzecznictwie zostały wyprowadzone z użytego w art. 17 ust. 1 Konstytucji RP pojęcia „zaufania publicznego”. Ugruntowuje to ustawowe ograniczenia w dostępie do zawodu w konstytucyjnych podstawach. TK orzekł w tym zakresie również, że brak jest uzasadnienia dla poglądu, aby wymogi wobec przedstawicieli zawodu zaufania publicznego co do m.in. nieskazitelnego charakteru i rękopmi prawidłowego wykonywania zawodu stanowiły ograniczenie wolności lub utrudnienia w korzystaniu z praw. Wymogi te wynikają bowiem ze szczególnego charakteru oraz doniosłości zadań, jakie realizują takie osoby¹⁰.

Chociaż wyroki te dotyczą w głównej mierze zawodu adwokata, to można je również odnieść do specyfiki zawodu doradcy podatkowego.

Spełnienie tych wymogów, w szczególności zakazu ujawniania informacji uzyskanych od klientów, wiąże się z odpowiednim immunitetem, tj. uwolnieniem od odpowiedzialności karnej za zatajanie tych informacji, nawet jeżeli ich ujawnienie byłoby społecznie pożądane. Tym właśnie jest tajemnica zawodowa.

3. ZAWÓD OBJĘTY TAJEMNICĄ ZAWODOWĄ

Tajemnicę zawodową można ogólnie zdefiniować jako informację uzyskaną w wyniku wykonywania pracy dla klienta. Może być ona elementem kodeksu etycznego danego zawodu, jak również podlegać zabezpieczeniu umownemu czy uregulowaniu wewnętrznemu danej organizacji. W polskim prawie istniały różne rodzaje chronionych tajemnic, takie jak tajemnica służbowa, handlowa, umowna, lekarska itp. O obowiązku dochowania tajemnicy wspomina wiele obowiązujących przepisów prawa, jak np. Kodeks pracy¹¹. Jednocześnie nie jest ona bezpośrednio zdefiniowana w żadnym akcie prawnym.

Tajemnica zawodowa¹² w odniesieniu do doradców podatkowych została opisana w art. 37¹³ ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. Na podstawie tego przepisu można stwierdzić, że tajemnica zawodowa doradcy podatkowego¹⁴ jest kompletna, czyli dotyczy „wszelkich informacji”¹⁵ uzyskanych od klientów w trakcie wykonywania zawodu¹⁶, bezwzględna i bezterminowa. Aspekt bezterminowości obowiązywania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego wiąże się z zagadnieniem niemożliwości skrócenia w czasie obowiązywania tej tajemnicy, obowiązywania jej również w pełnym zakresie po zakończeniu świadczenia usług doradztwa podatkowego dla danego klienta, w tym niemożliwości umownego skrócenia zakresu obowiązywania tej tajemnicy. Dodatkowo część doktryny akcentuje ponadto aspekt braku możliwości skrócenia przez klienta obowiązywania tajemnicy zawodowej w odniesieniu do doradcy podatkowego, w tym również zwolnienia danego doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej przez samego klienta. Autor w pełni popiera powyższe postulaty. Jednakże obecnie obowiązują przepisy, które są jawnie sprzeczne z przedstawionymi stanowiskami, w szczególności idzie o przepisy dotyczące obowiązku raportowania¹⁷ schematów podatkowych przez doradców podatkowych oraz ewentualnej możliwości zwolnienia przez klienta danego doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej w tym zakresie¹⁸.

Nie oznacza to jednak, że tajemnica zawodowa jest całkowicie niepodważalna. Istnieją bowiem procedury, na pod-

stawie których doradca podatkowy może być zwolniony z tajemnicy (zob. art. 37 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.)¹⁹. Ponadto obowiązek zachowania tajemnicy nie dotyczy informacji wskazanych w art. 37 ust. 4 tej ustawy²⁰.

Powstaje wątpliwość dotycząca zakresu przedmiotowego i rzeczowego tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego. Zgodnie z postanowieniami ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Problem interpretacyjny sprowadza się do praktycznego aspektu, na które konkretnie dokumenty i informacje rozciąga się tajemnica zawodowa, tj. np.:

- 1) księgi rachunkowe, księgi podatkowe (w przypadku świadczenia usług przez doradcę podatkowego na rzecz klienta w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych bądź ksiąg podatkowych);
- 2) rejestry podatkowe (np. jednolity plik kontrolny – JPK);
- 3) dokumenty zewnątrz obce (dokumenty otrzymane przez klienta, od swoich kontrahentów – np. faktury zakupu towarów lub usług);
- 4) dokumenty wewnętrzne własne (dokumenty wystawione przez klienta, np. faktury dokumentujące sprzedaż własną);
- 5) umowy i kopie umów klienta z kontrahentami (oraz np. protokoły zdawczo-odbiorcze dokumentujące wykonanie usług, potwierdzenia dostawy i odbioru towaru, listy przewozowe), dostarczone przez klienta do doradcy podatkowego w związku ze świadczeniem usługi w zakresie prowadzenia rejestrów podatkowych lub usług doradztwa podatkowego w zakresie sporządzenia opinii prawno-podatkowej;
- 6) pisemne i e-mailowe stanowiska doradcy podatkowego sporządzone na rzecz klienta, w szczególności w zakresie istniejącego ryzyka podatkowego u klienta oraz zaleceń doradcy podatkowego;
- 7) informacje uzyskane w trakcie bezpośrednich spotkań doradcy podatkowego z klientem oraz informacje co do faktów, które pojawiły się w związku ze świadczeniem usług doradztwa podatkowego (np. fakt uczestniczenia w spotkaniu, fakt istnienia lub nieistnienia jakiegoś towaru, fakt istnienia jakiegoś dokumentu).

Każdy z powyższych przykładów wymienionych w pkt 1-7 potencjalnie mieści się w zakresie chronionej tajemnicy zawodowej jako „fakty i informacje, z którymi [doradca podatkowy] zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu”. Jednakże stanowiska organów skarbowych, prezentowane w ramach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej (kontroli celno-skarbowej) lub w ramach toczącego się postępowania przygotowawczego na podstawie przepisów Kodeksu postępowania karnego w zakresie przestępstw karnych skarbowych (jako finansowe organy postępowania przygotowawczego), są niejednoznaczne, a nawet sprzeczne. Brak konsekwencji również w działaniach prokuratorów w odniesieniu do zakresu tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego oraz nośników informacji podlegających ochronie. Nie ma także ukształtowanej jednolitej linii orzeczniczej sądów orzekających w kwestii procedury zwolnienia doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej.

Organy skarbowe stoją na stanowisku, że tajemnica zawodowa nie obejmuje ksiąg rachunkowych oraz ksiąg podat-

kowych, a w szczególności danych w JPK (przykłady podane w pkt 1 i 2). Argumentują, że rejestry podatkowe i JPK są przesyłane w formie elektronicznej do Ministerstwa Finansów (bramka API udostępniona przez ten resort). W konsekwencji organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) mają lub będą miały dostęp do danych ujętych w JPK. Dodatkowo klient jest zobowiązany do wysłania do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) sprawozdania finansowego, które jest dostępne m.in. dla organów skarbowych²¹. Podsumowując, organy skarbowe twierdzą, że z uwagi na fakt uprzedniego przesłania JPK do Ministerstwa Finansów, a sprawozdania finansowego do KRS (rejestr jawny), tajemnica zawodowa doradcy podatkowego nie ma zastosowania do tych dokumentów w formie elektronicznej lub papierowej.

W nawiązaniu do pkt 3 i 4 – w zakresie dokumentów zewnętrznych obcych (np. faktur zakupu towarów lub usług od kontrahentów) oraz dokumentów wewnętrznych własnych (np. faktur sprzedaży) organy skarbowe stoją na stanowisku, że tajemnica zawodowa nie ma zastosowania do tych dokumentów, ponieważ:

- a) pochodzą one od „podmiotów trzecich” lub są wystawiane dla „podmiotów trzecich”,
- b) są w obiegu gospodarczym,
- c) dane o tych dokumentach powinny być zaprezentowane w rejestrach podatkowych (JPK kontrahenta i podatnika) oraz
- d) docelowo podmioty powinny przysłać faktury za pośrednictwem Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), umożliwiającego wystawianie i udostępnianie faktur ustrukturyzowanych, do którego oczywiście będą miały dostęp jednostki KAS.

W kwestii umów klienta z kontrahentami (przykład z pkt 5), przekazanych doradcy podatkowemu, organy skarbowe stoją na stanowisku, że są to dokumenty, które określają przebieg zdarzeń gospodarczych, w tym dokumentują warunki zawarcia transakcji, jej przebieg, sposób realizacji oraz warunki finansowe. W konsekwencji organy skarbowe twierdzą, że te dokumenty nie powinny być chronione tajemnicą zawodową doradcy podatkowego.

W przekonaniu autora nie można się zgodzić z żadnym ze wskazanych argumentów dotyczących przykładów z pkt 1-5. Należy podkreślić, że wadliwość i nierzetelność ksiąg rachunkowych podlega sankcji karnej skarbowej²². Błędne ujęcie lub nieujęcie zdarzenia gospodarczego w księgach rachunkowych lub podatkowych może skutkować narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej²³. Również sam fakt niesporządzenia sprawozdania finansowego lub sporządzenia go w sposób nierzetelny podlega odpowiedzialności karnej skarbowej oraz odpowiedzialności karnej²⁴. W konsekwencji okoliczności dotyczące ujęcia danych w księgach rachunkowych lub rejestrach podatkowych, odzwierciedlenie w nich treści zdarzeń gospodarczych lub fakt niesporządzenia tych dokumentów powinny bezwzględnie podlegać ochronie jako tajemnica zawodowa doradcy podatkowego. Ponadto dokumenty księgowo i podatkowe, takie jak faktury VAT (niezależnie od tego, czy są to dokumenty zewnętrzne obce czy wewnętrzne własne), mogą stanowić dowód bezpośredni lub pośredni wypełnienia znamion czynu zabronionego, tj. przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz

dotąd przestępstwa karnego²⁵. W przypadku zatem otrzymania przez doradcę podatkowego wskazanych dokumentów w związku ze świadczeniem usług doradztwa podatkowego – te dokumenty oraz informacje w nich zawarte podlegają ochronie jako tajemnica zawodowa.

Analogiczną argumentację można również przedstawić w kwestii tzw. dokumentacji źródłowej dotyczącej realizowanych transakcji (tj. umów, protokołów, dokumentów spedycyjnych etc.). Taka dokumentacja może jednoznacznie wskazywać na prawidłowość lub wadliwość rozpoznania konsekwencji podatkowych rzeczonych transakcji. To właśnie dokumentacja transakcyjna podlega szczegółowej weryfikacji przez doradców podatkowych na potrzeby ustalenia ewentualnego ryzyka podatkowego oraz doradzenia klientowi w sprawie poprawności rozliczeń publicznoprawnych. W konsekwencji powinno być oczywiste, że tego rodzaju dokumenty i informacje z nich wynikające powinny podlegać ochronie jako tajemnica zawodowa.

W odniesieniu do przykładu z pkt 6, tj. pisemnych stanowisk doradcy podatkowego wyrażonych w formie opinii, raportów, wiadomości e-mail, organy skarbowe co do zasady²⁶ akceptują to, że takie dokumenty stanowią w szczególności efekt pracy doradcy podatkowego i podlegają ochronie jako tajemnica zawodowa.

Ostatnim aspektem pozostaje przykład z pkt 7, czyli informacje o faktach i zdarzeniach, w których uczestniczył doradca podatkowy. Zdarzały się przypadki, że doradca podatkowy był przesłuchiwany w charakterze świadka na okoliczność uczestniczenia w spotkaniu, przebywania w jakimś miejscu, istnienia jakichś dokumentów lub towarów. Należy zaznaczyć, że sam fakt uczestniczenia w spotkaniu przez doradcę podatkowego w zakresie wykonywania przez niego usług doradztwa podatkowego jest objęty tajemnicą zawodową, niezależnie oczywiście od szczegółowych informacji uzyskanych podczas takiego spotkania. W konsekwencji doradca podatkowy nie powinien ujawniać informacji na temat istnienia lub nieistnienia jakichś zdarzeń, jeśli te informacje uzyskał w związku z wykonywaniem czynności doradztwa podatkowego, dopóki sąd nie zwolni go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Aby pełnić swoje obowiązki zawodowe, doradca podatkowy powinien mieć zapewnioną formalną ochronę oraz gwarancję przed wszelkimi próbami uzyskania przez organy skarbowe informacji powierzonych mu przez klienta²⁷. Klient jest bowiem ich „właścicielem”, a doradca jedynie wykorzystuje je w celu świadczenia swoich usług. Tak więc wyłącznie klient, z uwzględnieniem oczywiście istotnych wyjątków określonych w przepisach ustawowych, powinien decydować o ich ewentualnym ujawnieniu. Zaufanie do doradcy podatkowego jest bowiem kwintesencją możliwości współpracy. Bez zaufania zarówno klient nie uzyska potrzebnych porad i usług najwyższej jakości, jak i doradca podatkowy nie będzie w stanie efektywnie wykonywać swoich obowiązków. Tajemnica zawodowa przesądza zatem o sensie istnienia tego zawodu.

Jako fundamentalne prawo i obowiązek doradcy podatkowego, powiernika informacji podatkowych klienta, tajemnica zawodowa powinna podlegać szczególnej ochronie ze strony organów państwa. Dotyczy to głównie zakresu obowiązku milczenia, jak również prawa do niego²⁸. Materia objęcia tajemnicą wiąże się nie tylko z publicznym ujawnianiem

informacji, ale również prywatnym, czyli idzie o wszelkie formy komunikacji. Ponadto w tych ramach mieszczą się nie tylko informacje czy dokumenty przekazane przez klienta, lecz także wszystkie niedostępne publicznie informacje, które go dotyczą, w tym przekazane przez organy administracji.

W konsekwencji należy podkreślić, że zakres przedmiotowy tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego – zdaniem autora – rozciąga się na dowody zewnętrzne obce klienta (dokumenty otrzymane od zewnętrznych kontrahentów klienta), dowody zewnętrzne własne klienta (dokumenty wystawiane przez jednostkę i przekazywane w oryginale kontrahentowi), dowody wewnętrzne klienta (dotyczące dokumentowania operacji wewnątrz jednostki), księgi rachunkowe i księgi podatkowe klienta, obejmujące wszelkie rejestry prowadzone dla celów podatkowych, pełną dokumentację handlową, łącznie z umowami handlowymi, oraz stanowiska i zalecenia doradcy podatkowego.

Z kolei zakres podmiotowy osób obowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony wyłącznie do doradców podatkowych wpisanych na listę doradców podatkowych czynnie wykonujących zawód, lecz obejmuje również ich pracowników, współpracowników oraz zleceniobiorców. Należy podkreślić, że zgodnie z art. 37 ust. 3²⁹ ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej ma zastosowanie w pełni do osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego oraz przez podmioty uprawnione do świadczenia usług doradztwa podatkowego w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego. W konsekwencji osoby zatrudnione przez doradcę podatkowego³⁰, które miałyby być przesłuchane na okoliczność lub co do faktów bądź informacji uzyskanych w związku ze świadczeniem usług doradztwa podatkowego przez doradcę podatkowego, powinny się powołać na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, której dysponentem jest inna osoba, tj. doradca podatkowy. Takie osoby powinny odmówić odpowiedzi na pytania w trakcie przesłuchania ich w charakterze świadka³¹, jeśli odpowiedź mogłaby doprowadzić do ujawnienia tajemnicy zawodowej. Do tych osób ewentualnie miałyby zastosowanie procedura zwolnienia z tajemnicy zawodowej w świetle przepisów Kodeksu postępowania karnego³². Za niedopuszczalne nadużycie należy uznać próby przesłuchiwania w charakterze świadka osób zatrudnionych na stanowiskach administracyjnych w kancelariach doradztwa podatkowego czy też osób o małym doświadczeniu zawodowym, gdyż z powodu braku wiedzy lub doświadczenia mogą nie powołać się na tajemnicę zawodową co do faktów i informacji uzyskanych w związku z pracą w kancelarii doradztwa podatkowego³³.

Oznacza to, że aby zapewnić zachowanie tajemnicy przez takie osoby, należy zamieścić zapisy dotyczące tego obowiązku bezpośrednio w umowach albo innych regulacjach wewnętrznych kancelarii doradcy podatkowego. W tym celu są podpisywane np. pisemne oświadczenia o zobowiązaniu do przestrzegania tajemnicy zawodowej w zakresie wykonywanych prac lub zleceń. Podkreślić należy, że w razie niezachowania tajemnicy zawodowej przez taką osobę odpowiedzialność finansową i dyscyplinarną, na podstawie art. 37 ust. 3³⁴ ustawy z dnia 5 lipca 1996 r., ponosi doradca podatkowy. Jakikolwiek roszczenia wobec osoby odpowiedzialnej

za niezachowanie tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego mogą mieć charakter wyłącznie regresywny.

Aby nie złamać tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego, nie należy również przyjmować ofert lub zleceń, które mogłyby doprowadzić do jej ujawnienia. Niemożliwe jest także zgłaszanie jako dowodu zeznań świadka, który jest doradcą podatkowym, w celu ujawnienia przez niego informacji objętych tajemnicą.

Istotnym wyłączeniem w zakresie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, wskazanym bezpośrednio w ustawie z dnia 5 lipca 1996 r., jest zniesienie tego obowiązku w określonych przypadkach określonych w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu³⁵. Doradca podatkowy jako instytucja obowiązana³⁶ ma obowiązek przekazywania Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej informacji na temat określonego rodzaju transakcji³⁷. Innym wyłączeniem przewidzianym bezpośrednio w ustawie są obowiązki związane z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych.

Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego to obowiązek związany z wykonywaniem tego zawodu. Jest on bezwzględny; nawet oświadczenie klienta o zwolnieniu z obowiązku dochowania tajemnicy nie jest wiążące dla doradcy podatkowego. Obowiązek ustawowy i etyczny ma bowiem pierwszeństwo.

4. TAJEMNICA ZAWODOWA DORADCY PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU KARNYM

Jak zostało to wcześniej wspomniane, obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego nie ma charakteru bezwarunkowego. Wyjątek w tym zakresie wprowadza m.in. art. 180 § 2 k.p.k. Wskazuje on, że doradca podatkowy może zostać przesłuchany co do faktów objętych tajemnicą zawodową, jeżeli spełnione zostaną dwa warunki łącznie. Po pierwsze – przesłuchanie jest niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a po drugie – okoliczność, co do której dojdzie do przesłuchania, nie może być ustalona na podstawie innego dowodu³⁸. Podmiotem odpowiedzialnym za wykazanie spełnienia tych warunków jest prokurator, zgodnie z zasadą *onus probandi*³⁹.

Sąd Najwyższy w swym orzecznictwie podkreśla, że „możliwość przeprowadzenia dla ustalenia określonej okoliczności jakiegokolwiek innego dowodu niż przesłuchanie świadka po uprzednim zwolnieniu go z tajemnicy zawodowej określonej w art. 180 § 2 k.p.k., nie wyłącza dowodów pośrednich, stoi natomiast na przeszkodzie wydaniu przez sąd postanowienia o zwolnieniu z takiej tajemnicy”⁴⁰.

Oznacza to, że wyłącznie całkowite spełnienie tych warunków stanowi podstawę do zniesienia prawa do milczenia. Istnienie utrudnień w zakresie możliwości ustalenia faktów na podstawie innego dowodu, nieważne jak znaczących, nie stanowi zatem przesłanki spełniającej wspomniany powyżej warunek. Dodatkowo uprawnienie to przysługuje wyłącznie sądowi prowadzącemu daną sprawę. W postępowaniu przygotowawczym postanowienie w tym zakresie jest wydawane w terminie nie dłuższym niż 7 dni od daty doręczenia wniosku, na posiedzeniu bez udziału stron, i przysługuje na nie zażalenie. W postępowaniu sądowym postanowienie jest podejmowane z urzędu.

Możliwość złożenia zażalenia na postanowienie sądu w tym zakresie przysługuje zarówno wnioskodawcy, podejrzanemu, pokrzywdzonemu, jak i osobie, której tajemnica zawodowa jest przedmiotem wniosku. W razie niespełnienia przesłanek określonych w art. 180 § 2 k.p.k. praktyka sądowa wskazuje, że takie zażalenia cechują się dużą skutecznością. Należy podkreślić, że decyzję w sprawie ewentualnego zwolnienia z tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego podejmuje sąd, a nie prokurator. To niezawisły sąd określa ściśle ramy tego zwolnienia z tajemnicy, tj. na jaką okoliczność, w jakim zakresie, co do których informacji, nośników informacji (w tym nośników danych), mając na względzie, że jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości oraz że takich informacji nie można uzyskać w inny sposób niż przez uchylenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego⁴¹.

Jednocześnie trzeba zauważyć, że stanowisko sądu wydane w formie postanowienia o odmowie wyrażenia zgody na uchylenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie ma charakteru „powagi rzeczy osądzonej”. Oznacza to, że w jednym postępowaniu (czy to postępowaniu przygotowawczym, czy już postępowaniu sądowym prowadzonym na podstawie przepisów Kodeksu postępowania karnego) prokurator może wielokrotnie składać wnioski o zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w odniesieniu do tej samej osoby, również w tym samym zakresie przedmiotowym. W takim przypadku sąd każdorazowo, odrębnie powinien zbadać przesłanki ustawowe możliwości (lub jej braku)⁴² zwolnienia danej osoby z tajemnicy zawodowej.

Szczególne przepisy dotyczą również czynności przeszukania i zabezpieczenia rzeczy u osób zobowiązanych do zachowania tajemnicy doradcy podatkowego. Mowa tutaj o art. 225 i 226 k.p.k. Zlecenie przeszukania następuje w formie postanowienia wydanego przez sąd w postępowaniu sądowym bądź prokuratora w postępowaniu przygotowawczym. Zgodnie z art. 8 Zasad etyki doradców podatkowych: „W przypadku przeszukania w lokalu, w którym doradca podatkowy wykonuje zawód lub w mieszkaniu prywatnym doradcy podatkowego, jest on obowiązany żądać uczestniczenia w tej czynności przedstawiciela samorządu doradców podatkowych”⁴³.

W kwestii dopuszczalności przeszukania kancelarii prawnych – a przez analogię również lokali doradców podatkowych – połączonego z zatrzymaniem dokumentów wypowiedział się również Europejski Trybunał Praw Człowieka (ETPC) i zajął w tej sprawie konkretne i przejrzyste stanowisko. Mianowicie „nakaz przeszukania nie może być sformułowany w sposób bardzo ogólny, organy ścigania nie mogą nie wskazywać żadnego konkretnego uzasadnienia dla inspekcji wszystkich dokumentów i zapoznania się z nimi w sprawie, słowem ingerencja, wszelka ingerencja musi być «proporcjonalna»”⁴⁴.

Zgodnie ze wspomnianym powyżej art. 225 k.p.k. w przypadku stwierdzenia, że zatrzymane w trakcie przeszukania dokumenty i rzeczy są objęte tajemnicą zawodową, podlegają one specjalnej procedurze. Osoby dokonujące przeszukania przekazują niezwłocznie wszystkie dokumenty lub nośniki danych, bez ich odczytania, prokuratorowi lub sądowi w opieczętowanym opakowaniu. Dokumenty te będą podlegały wyłącznie ocenie merytorycznej w zakresie podlegania ochro-

nie z tytułu objęcia tajemnicą zawodową. Podmiot dokonujący przeszukania nie jest uprawniony do weryfikowania stanowiska osoby przeszukiwanej, która powołuje się na podleganie obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej. Warto jednak podkreślić, że zgodnie z art. 225 § 2 k.p.k. dokumenty nie podlegają takiej ochronie, jeżeli ich posiadaczem jest osoba podejrzana o popełnienie przestępstwa.

Art. 226 k.p.k. stanowi, że tajemnica zawodowa doradcy podatkowego rozciąga się na dane zawierające informacje objęte tą tajemnicą i zabezpieczone w trakcie przeszukania. Również w tym przypadku jest wymagane złożenie wniosku przez prokuratora o wyrażenie zgody na wykorzystanie ich w postępowaniu. Spełnione wobec nich muszą zostać takie same warunki, jak wymienione w art. 181 § 2 k.p.k. Niedopuszczalne jest przy tym uchylenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jedynie w celu nadania kierunku śledztwu.

Za element nagannej praktyki można uznać działanie organów ścigania polegające na zajęciu w kancelariach doradztwa podatkowego całych nośników danych (dysków serwerowych, całych serwerów, komputerów), na których znajdują się dane innych klientów. Zajęcie serwerów komputerowych, na których są archiwizowane na bieżąco dane wszystkich klientów kancelarii doradztwa podatkowego (np. księgi rachunkowe), w praktyce uniemożliwia funkcjonowanie doradcy podatkowemu i może narazić na istotną szkodę i tego doradcę podatkowego, i jego klientów (brak dostępu do bieżących danych finansowych i ksiąg rachunkowych, dokumentów źródłowych zarchiwizowanych w formie elektronicznej). Dodatkowo element kontroli nad działaniami prokuratora w prowadzonym postępowaniu przygotowawczym (w zakresie przeszukań oraz żądania wydania i zatrzymania rzeczy) jest często iluzoryczny i sprowadza się do skargi na czynności prokuratora do prokuratora nadrzędnego⁴⁵ lub zażalenia na wydane postanowienie przez prokuratora o przeszukaniu i żądaniu wydania rzeczy⁴⁶.

Odrębną kwestią pozostaje aspekt tzw. tajemnicy obrończej. W świetle obecnie obowiązujących przepisów doradca podatkowy nie jest uprawniony do pełnienia funkcji obrońcy w postępowaniu karnym, również w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (chyba że niezależnie posiada uprawnienia zawodowe adwokata lub radcy prawnego). Jednakże częstą praktyką z uwagi na specyfikę postępowań w charakterze obrońców w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz tzw. nowych przestępstw wprowadzonych do Kodeksu karnego w zakresie obowiązków publicznoprawnych⁴⁷ z doradcami podatkowymi specjalizującymi się w prawie podatkowym. Powstaje więc pytanie o zakres objęcia tajemnicą obrończą również doradców podatkowych współpracujących z obrońcami w postępowaniach karnych.

Należy zauważyć, że organy skarbowe dość często inicjują wszczęcie postępowania karnego jako finansowy organ postępowania przygotowawczego w celu postawienia zarzutów karnych skarbowych. Postawienie tego rodzaju zarzutów niejednokrotnie następuje po zakończeniu lub w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej⁴⁸. Trzeba podkreślić, że dokumentacja zebrana przez doradców podatkowych na etapie pełnienia funkcji pełnomocnika w postępowaniu podatkowym czy

kontroli podatkowej stanowi później dokumentację dotyczącą ewentualnego postępowania karnego w zakresie przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Powyższe zagadnienie reguluje art. 225 § 3⁴⁹ k.p.k., bardzo często zapominamy przez prokuratorów i urzędników skarbowych. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli obrońca lub inna osoba (np. doradca podatkowy lub osoba współpracująca z doradcą podatkowym i obrońcą), od której żąda się wydania rzeczy lub u której dokonuje się przeszukania, oświadczy, że wydane lub znalezione w toku przeszukania pisma lub inne dokumenty obejmują okoliczności związane z wykonywaniem funkcji obrońcy, organ dokonujący czynności pozostawia te dokumenty wymienionej osobie bez zapoznawania się z ich treścią lub wyglądem. W konsekwencji organy ścigania⁵⁰ nie są uprawnione do żądania wydania oraz zatrzymania nośników danych, które znajdują się w posiadaniu doradcy podatkowego⁵¹ współpracującego z obrońcą w sprawie karnej lub karnej skarbowej, a na których są zapisane informacje objęte tajemnicą obrończą⁵².

Jeżeli jednak oświadczenie osoby niebędącej obrońcą budzi wątpliwości, organ dokonujący czynności przekazuje te dokumenty z zachowaniem rygorów określonych w art. 225 § 1 k.p.k. sądowi, który po zapoznaniu się z dokumentami zwraca je w całości lub w części, z zachowaniem rygorów określonych w powyższym przepisie, osobie, od której je zabrano, albo wydaje postanowienie o ich zatrzymaniu dla celów postępowania.

5. TAJEMNICA ZAWODOWA DORADCY PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU CYWILNYM, ADMINISTRACYJNYM I PODATKOWYM

W przepisach o postępowaniu cywilnym brak jest wyjątków podobnych do tych przewidzianych w postępowaniu karnym – żaden z nich nie jest odpowiednikiem art. 180 § 2 k.p.k. Brak jest zatem w postępowaniu cywilnym podstaw do zwolnienia z tajemnicy zawodowej. Co prawda art. 259 k.p.c.⁵³, w którym są wymienione podmioty, które nie mogą być świadkami, nie są wyliczeni doradcy podatkowi, to jednak wciąż pozostaje kwestia obowiązku zachowania przez nich tajemnicy zawodowej.

Art. 261 § 2 k.p.c. stanowi, że świadek ma prawo do odmowy odpowiedzi, jeżeli zeznanie miałoby być połączone z pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej, czyli również tej, której obowiązek zachowania spoczywa na doradcach podatkowych. Dodatkowo w tym samym zakresie można odmówić przedstawienia sądowi dowodu (art. 248 § 2 k.p.c.). Nadmienić jednak należy, że prawo do odmowy odpowiedzi na zadane pytanie nie jest tym samym co prawo do odmowy zeznań opisane w art. 261 § 1 k.p.c.

Dodatkowo trzeba pamiętać o dyspozycji art. 37 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r., gdyż ten zakaz rozciąga się również na postępowania cywilne. Odmowa odpowiedzi powinna zatem dotyczyć spraw związanych z prowadzonymi dla klienta sprawami podatkowymi oraz być istotna dla powierzającego tajemnicę. Osobą odpowiedzialną za ocenę danego stanu faktycznego jest doradca podatkowy.

W związku z powyższym należy rozpatrzyć, czy udzielenie odpowiedzi:

1) nie szkodzi klientowi osobiście, majątkowo lub wizerunkowo,

2) nie prowadzi do przegrania przez stronę procesu,

3) nie stanowi złamania tajemnicy zawodowej.

Ostatecznie jednak to sąd decyduje, czy w konkretnym przypadku przysługuje prawo do odmowy odpowiedzi.

Również w zakresie postępowania administracyjnego i podatkowego brak jest konkretnych przepisów przewidujących możliwość zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy. Podobnie jednak jak w postępowaniu cywilnym doradca podatkowy może jako świadek⁵⁴ odmówić odpowiedzi na pytania. Zostało to wskazane w art. 83 § 2 k.p.a.⁵⁵ oraz art. 196 § 2 Ordynacji podatkowej.

6. TAJEMNICA ZAWODOWA DORADCY PODATKOWEGO W ZAKRESIE PRZEPISÓW USTAWY Z DNIA 1 MARCA 2018 R. ORAZ INFORMACJI O SCHEMATACH PODATKOWYCH

Zupełnie inaczej prezentuje się kwestia zwolnienia z tajemnicy zawodowej, gdy mowa o wyłączeniach wymienionych bezpośrednio w ustawie z dnia 5 lipca 1996 r., a dotyczących informacji o schematach podatkowych i przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r.

W tym pierwszym przypadku chodzi o przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej⁵⁶, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.⁵⁷ Długo stanowiły one temat debat oraz wywoływały kontrowersje związane właśnie z zakresem tajemnicy zawodowej doradców podatkowych, na których nałożono nowe obowiązki. Na podstawie omawianych uregulowań doradca podatkowy, będący jednocześnie promotorem lub pomagającym, może zostać zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy⁵⁸. Określono również sytuacje, w których przekazanie informacji nie stanowi ujawnienia tajemnicy⁵⁹.

Ponieważ brak orzecznictwa sądowego oraz wypracowanej praktyki Szefa KAS, trudno jest obecnie ocenić, które uzgodnienia stanowią schematy podatkowe, a które nie. Ważną kwestią jest jednak to, że w tym wypadku o zwolnieniu z tajemnicy decyduje korzystający, zazwyczaj klient, a tej zgody doradca podatkowy nie może nie przyjąć. Jedynym źródłem wiedzy na ten temat, poza przepisami ustawy, są teraz objaśnienia Ministerstwa Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r.⁶⁰ Warto przy tym podkreślić, że według regulacji unijnych należy ograniczyć obowiązki informacyjne ze względu na konieczność zachowania tajemnicy zawodowej. Przepisy krajowe nie zapewniają jednak w tej sferze odpowiednich mechanizmów ochrony.

Należy więc zwracać szczególną uwagę na udokumentowanie warunków zwolnienia promotora z obowiązku przestrzegania tajemnicy zawodowej. Pozwoli to doradcy podatkowemu ograniczyć ryzyko prawne i zadbać o zabezpieczenie własnych interesów. Uchroni go to zarówno przed karami nakładanymi przez organy skarbowe, jak i ewentualnymi roszczeniami odszkodowawczymi klientów. Krajowa Rada Doradców Podatkowych zaleca daleko idącą ostrożność. Złożyła nawet skargę konstytucyjną do TK o zbadanie zgodności z Konstytucją RP przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie związanym z raportowaniem schematów podatkowych⁶¹, a w konsekwencji z tajemnicą zawodową doradców podatkowych⁶².

Innym przypadkiem jest kontrola Generalnego Inspektora Informacji Finansowej w zakresie przestrzegania przepisów

o przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Zgodnie z art. 75 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. obowiązek przekazywania wymienionych w ustawie informacji i zawiadomień nie dotyczy instytucji obowiązanych w zakresie informacji uzyskanych podczas ustalania sytuacji prawnej klienta w związku z postępowaniem sądowym, wykonywaniem obowiązków polegających na obronie, reprezentowaniu lub zastępowaniu klienta w postępowaniu sądowym albo udzielaniu klientowi porady prawnej na temat wszczęcia postępowania sądowego lub uniknięcia takiego postępowania, niezależnie od czasu uzyskania tych informacji.

Jednocześnie jednak art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. stanowi, że do ujawniania Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej informacji w trybie i zakresie przewidzianym ustawą nie stosuje się przepisów ograniczających udostępnianie informacji lub danych objętych tajemnicą zawodową, z wyjątkiem informacji niejawnych w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych.

Zgodnie zatem z art. 37 ust. 4 w związku z ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. obowiązek zachowania w tajemnicy przez doradcę podatkowego faktów i informacji, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu, nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Na gruncie omawianej regulacji organy podejmują działania stanowiące – w opinii autora – istotne nadużycia. Przykładowo prokuratorzy stawiają podejrzanym zarzut z art. 299 § 1 k.k.⁶³, tj. przestępstwa prania brudnych pieniędzy. Jednakże w związku z art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. organy ścigania twierdzą, że do innych czynności procesowych w sprawie kierowanych do osób trzecich lub świadków (przeszukania lub żądania wydania rzeczy i zatrzymania rzeczy) w tych przypadkach nie mają zastosowania regulacje dotyczące obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Jeśli przyjmie się takowe zapatrywanie (zdaniem autora błędne), prokurator nie ma w ogóle obowiązku składać wniosku o uchylenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, ponieważ przepisy o tajemnicy zawodowej nie mają zastosowania do spraw związanych z informacjami udostępnianymi na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu⁶⁴.

7. TAJEMNICA ZAWODOWA JAKO ISTOTA ZAWODU ZAUFANIA PUBLICZNEGO

Zdecydowanie tajemnica zawodowa jest jednym z najważniejszych wyznaczników budowania zaufania publicznego. Klienci doradcy podatkowego powinni mieć bowiem całkowitą pewność co do poufności udzielanych informacji oraz zakresu, w jakim są chronione. Dlatego jednym z obowiązków doradcy podatkowego jest zapewnienie nie tylko jakości oferowanych usług i porad, ale również zagwarantowanie, że informacje o wszelkich interesach bądź sytuacji osobistej klienta będą podlegały najwyższej ochronie.

Warto tutaj zwrócić uwagę na to, że publikacje, np. w prasie fachowej, w których źródłem przemyśleń doradcy podatkowego jest prowadzona przez niego sprawa, zasadniczo nie stanowią złamania omawianego obowiązku. W takim wypadku należy jednak zachować całkowitą poufność danych i informacji umieszczanych w publikacji, aby uniemożliwić

rozpoznanie podmiotu, których one dotyczą. Jest oczywiste, że nie wolno ujawniać danych klienta ani innych informacji mogących doprowadzić do jego identyfikacji.

Zagadnienie tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego powinno być również analizowane w kontekście rzeczywistej ochrony informacji o kliencie, w tym o ewentualnej odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej. Przepisy literalnie dotyczą kwestii ochrony informacji po stronie doradcy podatkowego i osób z nim współpracujących, a nie po stronie klienta i jego pracowników lub współpracowników, którzy uzyskali informację od doradcy podatkowego obsługującego tego klienta. Doradca podatkowy określa zakres świadczonej usługi doradztwa podatkowego oraz wynagrodzenie finansowe w pisemnej umowie, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. i zasadach etyki.

Klient, który zleca usługę, ponosi jej koszt ekonomiczny. Co do zasady więc ma prawo do zaliczenia takiego wydatku w koszty podatkowe w podatku dochodowym na podstawie faktury VAT otrzymanej od doradcy podatkowego, dokumentującej wykonaną usługę⁶⁵.

Efekty pracy doradcy podatkowego bardzo często są przekazywane w formie pisemnych opinii lub raportów, wskazujących ryzyko podatkowe oraz zagrożenia karne i karne skarbowe działań podjętych przez podatników. Te dokumenty po stronie doradców podatkowych podlegają ochronie jako tajemnica zawodowa.

Jednakże powstaje pytanie, czy organy skarbowe mogą żądać ich udostępnienia od podatnika w celu weryfikacji, czy dany wydatek jest np. związany z prowadzoną działalnością gospodarczą i został poniesiony w celu uzyskania przychodu, a transakcja nie miała charakteru pozornego. Należy zwrócić uwagę na to, że w przypadku przekazania przez podatnika organom skarbowym kompletnych opinii lub raportów przygotowanych przez doradców podatkowych organy te uzyskają informację o nieprawidłowościach w jego rozliczeniach publicznoprawnych. Tak naprawdę byłaby to forma samodeklaracji. Oczywiście jest w opinii autora, że takowe działania stanowiłyby nadużycie prawa ze strony organów skarbowych. W skrajnym wypadku mogłyby doprowadzić do wszczęcia kontroli u wszystkich klientów danego doradcy podatkowego, z czym wiązałoby się żądanie przekazania przez nich wszelkich stanowisk pisemnych przygotowanych przez tego doradcę (w celu uzyskania informacji o nieprawidłowościach u danego klienta, pod pozorem weryfikacji, czy dany wydatek klienta na usługę doradztwa podatkowego jest kosztem uzyskania przychodów).

Należy nadmienić, że zdarzało się już, iż organy KAS żądały udostępnienia opracowań przygotowanych przez doradców podatkowych dla klientów, jednakże nie od samych doradców podatkowych (którzy najprawdopodobniej powołaliby się na tajemnicę zawodową), tylko od klientów, pod rygorem grzywny. Gdyby uznać taką praktykę za prawidłową, tajemnica zawodowa stałaby się iluzoryczna, a wysokie zaufanie klienta do doradcy podatkowego zostałoby podważone.

Na zakończenie należy sformułować postulat *de lege ferenda*. Mianowicie trzeba umożliwić doradcy podatkowemu występowanie w charakterze obrońcy w sprawach karnych skarbowych oraz karnych dotyczących zobowiązań publicznoprawnych. Już dzisiaj niejednokrotnie bowiem zespół

złożony z adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych reprezentuje klienta w postępowaniach dotyczących odpowiedzialności karnej skarbowej i karnej w sprawach mających początek w postępowaniach podatkowych i sądowno-administracyjnych w zakresie prawa podatkowego.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117, dalej: ustawa z dnia 5 lipca 1996 r.
- ⁴ *Etyka prawnicza. Zagadnienia podstawowe*, S. Sykuna (red.), Warszawa 2019.
- ⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP. Art. 17 ust. 1: „W drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczęć nad należytych wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony”.
- ⁶ Wyrok SN z dnia 29 maja 2001 r., CKN 1217/98, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia/1/1%20ckn%201217-98.pdf>, dostęp: 31.03.2022.
- ⁷ E. Gierach, *Dostęp do wykonywania prawniczych zawodów zaufania publicznego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2009, nr 3-4.
- ⁸ M. Zdyb, *Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego. Broszura informacyjna dla doradców podatkowych. Opracowanie na zlecenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, Mazowieckiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych*, październik 2021.
- ⁹ Por. P. Sarnecki, *Komentarz do art. 17, w: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, L. Garlicki (red.), t. 4, Warszawa 2005, oraz tenże, *Pojęcie zawodu zaufania publicznego (art. 17 ust. 1 Konstytucji) na przykładzie adwokatury*, w: *Konstytucja. Wybory. Parlament. Studia ofiarowane Zdzisławowi Jaroszowi*, L. Garlicki (red.), Warszawa 2000.
- ¹⁰ Por. wyroki TK:
 - 1) z dnia 7 maja 2002 r., SK 20/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=1351&sprawa=3359>, dostęp: 31.03.2022;
 - 2) z dnia 21 maja 2002 r., K 30/01, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=458&sprawa=2689>, dostęp: 31.03.2022;
 - 3) z dnia 2 lipca 2007 r., K 41/05, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=305&sprawa=4309>, dostęp: 31.03.2022.
- ¹¹ Art. 100 § 2 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.).
- ¹² P. Szewczyk, *Tajemnica doradcy podatkowego*, „Monitor Prawniczy” 2015, nr 17.
- ¹³ *Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne*, A. Mariański (red.), Warszawa 2020.
- ¹⁴ Uchwała nr 36/2018 z dnia 13 stycznia 2018 r. V Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych w sprawie tajemnicy zawodowej, https://kidp.pl/strona/2528_uchwala_nr_362018_v_krajowego_zjazdu_doradcow_podatkowych_w_sprawie_tajemnicy_zawodowej, dostęp: 31.03.2022.
- ¹⁵ Postanowienie SN z dnia 15 listopada 2012 r., SDI 32/12, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/sdi%2032-12.docx.html>, dostęp: 31.03.2022: „[...] tajemnica zawodowa radcy prawnego, obejmująca wszystko, o czym dowiedział się on w związku z udzielaniem porady prawnej i prowadzeniem sprawy, wyklucza możliwość złożenia przez niego zeznań w charakterze świadka w postępowaniu karnym, w którym stroną jest osoba reprezentowana przez niego uprzednio w innych postępowaniach, bez uprzedniego zwolnienia z powyższej tajemnicy przez sąd w trybie określonym w art. 180 § 2 k.p.k. [ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm., dalej: „Kodeks postępowania karnego” lub „k.p.k.” – przyp. red.], i to także wtedy, gdyby miał zeznawać na prośbę swojego klienta i w jego interesie odnośnie okoliczności, które były przedmiotem jawnego procedowania przez sąd w sprawach innych niż karne, a tym bardziej, gdyby dotyczyło to okoliczności związanych z pertraktacjami między stronami tamtych postępowań i wzajemnych ich stosunków”.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Wniosek o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP, Warszawa, 17 grudnia 2019 r., K 13/20 (sprawa w toku), <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&sprawa=23173>, dostęp: 31.03.2022: „Należy zatem uznać, że tajemnica zawodowa funkcjonuje w interesie publicznym jako wartość stanowiąca istotny element prawidłowego wykonywania zawodu zaufania publicznego (nie zaś w interesie klienta, który nie przez zwolnienie doradcy z tajemnicy zawodowej lecz realizując konstytucyjne prawo do obrony i składania wyjaśnień może ujawnić poufne informacje powierzone doradcy podatkowemu”.

- ¹⁶ Art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.: „Doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu”.
- ¹⁷ D. Walerjan, *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) – wybrane problemy*, „Prawo Asekuracyjne” 2019, nr 3.
- ¹⁸ M.in. art. 86b ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa).
- ¹⁹ Art. 37 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.: „Doradca podatkowy nie może być przesłuchiwany jako świadek co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek, o którym mowa w ust. 1, chyba że został zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami”.
- ²⁰ Art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.: „Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy informacji:
 - 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
 - 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – w zakresie określonym tymi przepisami”.
- ²¹ Obecnie jednostki nie są zobowiązane do odrębnego przesyłania w formie papierowej sprawozdania finansowego do urzędu skarbowego. Sprawozdania finansowe są dostępne dla jednostek KAS w formie elektronicznej za pośrednictwem rejestru elektronicznego prowadzonego przez KRS.
- ²² Odpowiednie przepisy ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408, dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”) mają zastosowanie.
- ²³ Podlega odpowiedzialności karnej skarbowej oraz odpowiedzialności podatkowej (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe).
- ²⁴ Przepisy dotyczące odpowiedzialności karnej zamieszczone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.).
- ²⁵ Nowe przestępstwa karne, tzw. przestępstwa fakturowe, uregulowane m.in. w art. 270a, 271a oraz 277a ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2345 ze zm., dalej: „Kodeks karny” lub „k.k.”).
- ²⁶ Zdarzają się nadużycia ze strony organów skarbowych, polegające na żądaniu od klientów (podatników) udostępnienia przygotowanych przez doradców podatkowych opinii i raportów w celu rzekomego potwierdzenia wykonania przez nich usług na rzecz tych podatników. Uzasadnieniem takowego żądania ze strony organów KAS ma być rzekoma chęć sprawdzenia, czy rzeczywiście doradca podatkowy wykonał usługę niematerialną na rzecz tego klienta. W takim przypadku organy skarbowe twierdzą, że tajemnica zawodowa nie dotyczy samego klienta (podatnika), a to on jest pytany przez KAS, a nie doradca podatkowy. Absolutnym nadużyciem ze strony organów KAS jest dążenie do uzyskania poufnych informacji z korespondencji (opinii, raportów) między doradcą podatkowym a klientem, zawierającej bardzo często informacje o nieprawidłowościach w rozliczeniach publicznoprawnych lub nawet informacje o przestępstwach lub wykroczeniach karnych skarbowych. Organy uzasadniają takowe działania chęcią sprawdzenia, czy wydatek klienta jest związany z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów (czy jest kosztem podatkowym) oraz czy jest związany z czynnościami opodatkowanymi VAT klienta (czy faktura daje podstawę do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w dokumencie wystawionym przez doradcę podatkowego na rzecz klienta).
- ²⁷ Wyrok Sądu Rejonowego (SR) dla Warszawy-Mokotowa w Warszawie z dnia 22 października 2018 r., XIV K 351/16, [http://orzeczenia.mokotow.warszawa.so.gov.pl/content/\\$N/154505200007006_XI-V_K_000351_2016_Uz_2018-10-22_002](http://orzeczenia.mokotow.warszawa.so.gov.pl/content/$N/154505200007006_XI-V_K_000351_2016_Uz_2018-10-22_002), dostęp: 31.03.2022: „Sąd, jako organ stojący na straży praworządności w demokratycznym

państwie prawa, bacząc na okoliczność, że tajemnica ta stanowi istotę wykonywanego zawodu radcy prawnego (bądź adwokata), musi być gwarantem zachowania zarówno właściwej formuły procedowania, jak i merytorycznej zasadności zwolnienia z obowiązku jej zachowania osoby, na której obowiązek taki ciąży (stosownie do tezy postanowienia Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dn. 05.04.2018 r. o sygn. II AKZ 155/18, OSAŁ 2018/1/81). Podejmując decyzję w przedmiocie ewentualnego zwolnienia świadka z obowiązku zachowania tajemnicy adwokata (bądź radcy prawnego), nie można zapominać, że osoby wykonujące ten zawód są częścią wymiaru sprawiedliwości, a ich rolą i funkcją jest prowadzenie spraw i świadczenie usług doradczych w taki sposób, żeby uchronić klienta przed podjęciem działań, czy dokonaniem czynności, które mogłyby wyrządzić mu szkodę lub prowadzić do naruszenia prawa. Doniosłość społeczna zawodu adwokata oraz szczególny charakter art. 180 § 2 kpk, który wprowadza wyjątek od zasady dochowania przez adwokata tajemnicy zawodowej, powodują, że przepis ten powinien być stosowany przez sąd rozważnie, a wskazane w nim przesłanki zwolnienia z obowiązku zachowania tej tajemnicy powinny być interpretowane ściśle i nie mogą podlegać wykładni rozszerzającej (vide postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dn. 06.02.2018 r. o sygn. II AKZ 3/18, LEX nr 2566592). W konsekwencji osoba zobowiązana do zachowania tajemnicy adwokata może być przesłuchana co do faktów objętych tą tajemnicą, jednakże tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a określona okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu (vide postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dn. 17.02.2016 r. o sygn. II AKZ 64/15, LEX nr 2100203).

²⁸ O istotności tajemnicy zawodowej radcy podatkowego niech świadczy fakt, że została ona wpisana bezpośrednio w rotę ślubowania: „Przyrzekam, że jako doradca podatkowy będę wykonywać ten zawód kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą i zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich” (art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.).

²⁹ Art. 37 ust. 3 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.: „Przepis ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego oraz przez podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 1, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego”.

³⁰ Przez pojęcie „osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego” należy rozumieć wszelkie osoby pracujące lub współpracujące z doradcą podatkowym na podstawie dowolnego stosunku prawnego (umowa o pracę, umowa cywilnoprawna – umowa zlecenia lub umowa o dzieło, umowa o współpracy między przedsiębiorcami).

³¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu z dnia 17 marca 2020 r., I SA/Wr 862/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/78C0668A45>, dostęp: 31.03.2021: „Przesłuchanie doradcy podatkowego w ramach postępowania podatkowego na okoliczności wskazane w art. 37 ust. 1 u.d.p. [tj. ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. – przyp. red.] może zatem nastąpić dopiero po zwolnieniu doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w trybie określonym odrębnymi ustawami. W przepisach Ordynacji podatkowej w istocie brak procedury takiego zwolnienia na potrzeby postępowania podatkowego. Procedurą taką nie jest pouczenie, w trybie art. 196 § 2 O.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.], świadka – doradcy podatkowego przed przesłuchaniem o możliwości odmowy udzielenia odpowiedzi na pytania, gdyby odpowiedź taka mogła spowodować m.in. naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej”.

³² Art. 180 § 2 k.p.k.: „Osoby obowiązane do zachowania tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatkowego, lekarskiej, dziennikarskiej lub statystycznej oraz tajemnicy Prokuratury Generalnej, mogą być przesłuchiwane co do faktów objętych tą tajemnicą tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu. W postępowaniu przygotowawczym w przedmiocie przesłuchania lub zezwolenia na przesłuchanie decyduje sąd, na posiedzeniu bez udziału stron, w terminie nie dłuższym niż 7 dni od daty doręczenia wniosku prokuratora. Na postanowienie sądu przysługuje zażalenie”.

³³ Postanowienie Sądu Apelacyjnego (SA) w Krakowie z dnia 24 maja 2016 r., II AKZ 159/16, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 1, dodatek „Orzecznictwo” poz. 41: „Strategia śledztwa nie może uzasadniać odstąpienia od stosowania ustawowych przesłanek przełamania tajemnicy zawodowej. Brak zwolnienia z niej nie uniemożliwia procesowego zabezpieczenia dowodów. Nie jest trafna sugestia

wnioskodawcy, że odmowa uwzględnienia jego wniosku (o uchYLENIE tajemnicy doradcy podatkowego) spowoduje utratę dowodów i niemożność prawidłowego przebiegu postępowania. Należy przede wszystkim wykorzystać odpowiednie źródła dowodowe, a dopiero, gdy podejrzani czy świadkowie odmówią zeznań lub wyjaśnień, otworzy to drogę do kolejnego wniosku o zwolnienie z tajemnicy zawodowej. Bez wykorzystania tych możliwości wniosek jest przedwczesny”.

³⁴ Art. 37 ust. 3 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.: „Przepis ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego oraz przez podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 1, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego”.

³⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 593, dalej: ustawa z dnia 1 marca 2018 r.

³⁶ M. Bazylczuk, *Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 10.

³⁷ Np. art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r.: „Do ujawniania Generalnemu Inspektorowi informacji w trybie i zakresie przewidzianym ustawą nie stosuje się przepisów ograniczających udostępnianie informacji lub danych objętych tajemnicą, z wyjątkiem informacji niejawnych w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych”.

³⁸ Postanowienie SA w Katowicach z dnia 17 lutego 2016 r., II AKZ 64/16, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 11, dodatek „Orzecznictwo” poz. 39: „Z treści przepisu art. 180 § 2 k.k. wynika, iż zwolnienie z zachowania tajemnicy radcy prawnego może mieć miejsce jedynie w sytuacji, gdy spełnione są kumulatywnie dwie powiązane ze sobą przesłanki, a mianowicie gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości oraz okoliczność, w zakresie której nastąpiło zwolnienie, nie może być ustalona na podstawie innego dowodu. Bezwzględny obowiązek prokuratora składającego wniosek w przedmiocie zwolnienia z tajemnicy radcy prawnego jest wnikliwe wykazanie w nim istnienia wskazanych wyżej dwóch przesłanek. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez radcę prawnego, czy adwokata ma charakter bezwzględny, stąd wniosek prokuratora mający na celu uczynienie wyłomu w tej zasadzie nie może być traktowany jak zwykła formalność i ograniczać się, w większości do powtórzenia wyrażenia ustawowych i to jeszcze niekompletnych. Uzasadnienie takiego wniosku musi być wnikliwie uargumentowane, z właściwym odniesieniem do materiału dowodowego aktu sprawy. Dopiero taki wniosek może być przedmiotem ocen ze strony sądu orzekającego, tak by wydana decyzja miała pełne oparcie zarówno w obowiązujących przepisach, jak i materiale dowodowym sprawy”.

³⁹ Do m.in. powyższego artykułu odnosi się również art. 113 § 1 k.k.s.

⁴⁰ Postanowienie SN z dnia 19 maja 2020 r., I KZ 8/20, OSNKW 2020, nr 8, poz. 31.

⁴¹ Postanowienie SA w Krakowie z dnia 21 kwietnia 2010 r., II AKZ 129/10, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2010, nr 5, poz. 36: „Zwolnienie z tajemnicy zawodowej adwokata powinno dotyczyć konkretnych okoliczności, o których świadek ma zeznawać. Rzecz sądu o tym orzekającego jest ocenić, czy okoliczności te spełniają wymogi art. 180 § 2 k.p.k., to jest są niezbędne dla wymiaru sprawiedliwości i nie mogą być ustalone na podstawie innego dowodu. Brak oznaczenia ich sprawiałby, że zwolnienie byłoby *carte blanche* dla organów ścigania, które mogłyby dowolnie korzystać z wiedzy świadka, obchodząc odnośnie ograniczenia”.

⁴² Postanowienie SA w Krakowie z dnia 19 marca 2009 r., II AKZ 64/09, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2009, nr 4, poz. 35:

1. Doniosłość społeczna zawodów objętych przepisem art. 180 § 2 k.p.k., w tym zawodu adwokata, sprawia, że decyzja o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej nie może być traktowana jak formalność. Zaufanie klienta do adwokata, warunkujące prawidłowe wykonywanie zadań adwokatury, jest wielką wartością, której naruszenie stanowi cenę za osiągnięcie sprawiedliwości, której bez tego by się nie osiągnęło. Obie te przesłanki powinny opierać się na ocenie okoliczności faktycznych sprawy, a nie mogą wynikać z oceny arbitralnej, niedającej się instancyjnie skontrolować.
2. Zakres okoliczności objętych zwolnieniem powinien być oznaczony dokładnie. Ogólnikowe określenie zakresu zwolnienia sprawiałoby, że zwolnienie nie tyczyłoby konkretnych okoliczności, ale byłoby *carte blanche* dla dowolnego korzystania przez organy śledcze z uchylecia tajemnicy zawodowej”.

⁴³ 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, https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html, dostęp: 1.04.2022.

- ⁴⁴ Postanowienie SA w Szczecinie z dnia 29 października 2013 r., II AKz 330/13, https://izba-adwokacka.szczecin.pl/wp-content/uploads/2021/05/20131029-Postanowienie-SA-w-Szczecinie_II-AKz-330-13-ochrona-tajemnicy-adwokackiej.pdf, dostęp: 1.04.2022. Zob. wyroki ETPC: z dnia 3 lipca 2012 r. w sprawie 30457/06 Robathin v. Austria, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-111890> (wer. ang.), dostęp: 1.04.2022; z dnia 27 września 2005 r. w sprawie 50882/99 P. Sallinen i in. v. Finlandia, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-70283> (wer. ang.), dostęp: 1.04.2022.
- ⁴⁵ Zdarza się, że prokurator nadrzędny akceptuje działania prokuratora prowadzącego postępowanie przygotowawcze w odniesieniu do podmiotów trzecich, nawet jeśli są bardzo daleko posunięte, dyskrecjonalne, niejednokrotnie wykraczające poza ramy Kodeksu postępowania karnego.
- ⁴⁶ Wymaga rozważenia – w szczególności w aspekcie *de lege ferenda* – procedura składania zażalenia na postanowienie prokuratora o przeszukaniu i żądaniu wydania rzeczy do sądu za pośrednictwem prokuratora prowadzącego postępowanie. Ów prokurator powinien „niezwłocznie” przekazać zażalenie do sądu ze swoim stanowiskiem w sprawie, a tymczasem zdarza się, że trzeba na to czekać kilkanaście lub nawet kilkadziesiąt miesięcy (bez jakiegokolwiek uzasadnienia). W konsekwencji doradca podatkowy może zostać przez długi okres faktycznie pozbawiony środków technicznych niezbędnych do świadczenia usług doradztwa podatkowego.
- ⁴⁷ Np. art. 271a i 277a k.k.
- ⁴⁸ Autor pomija aspekt nadużycia prawa przez organy KAS polegającego na stawianiu zarzutów karnych skarbowych podejrzanym jedynie w celu przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania (zaległości) podatkowego. Problem ten był wielokrotnie poruszany w doktrynie i judykaturze, zob.:
- 1) uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A0AA77DCD>, dostęp: 1.04.2022;
 - 2) wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 marca 2021 r., I SA/Kr 1252/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ADECF090BB>, dostęp: 1.04.2022;
 - 3) wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 128/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/650ACA64B5>, dostęp: 1.04.2022;
 - 4) uchwała NSA z dnia 18 marca 2019 r., I FPS 3/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AC08056B52>, dostęp: 1.04.2022.
- ⁴⁹ Art. 225 § 3 k.p.k.: „Jeżeli obrońca lub inna osoba, od której żąda się wydania rzeczy lub u której dokonuje się przeszukania, oświadczy, że wydane lub znalezione w toku przeszukania pisma lub inne dokumenty obejmują okoliczności związane z wykonywaniem funkcji obrońcy, organ dokonujący czynności pozostawia te dokumenty wymienionej osobie bez zapoznawania się z ich treścią lub wyglądem. Jeżeli jednak oświadczenie osoby niebędącej obrońcą budzi wątpliwości, organ dokonujący czynności przekazuje te dokumenty z zachowaniem rygorów określonych w § 1 sądowi, który po zapoznaniu się z dokumentami zwraca je w całości lub w części, z zachowaniem rygorów określonych w § 1, osobie, od której je zabrano, albo wydaje postanowienie o ich zatrzymaniu dla celów postępowania”.
- ⁵⁰ D. Szczygieł, *Pozycja doradcy podatkowego wobec organów wymiaru sprawiedliwości*, „Iustitia” 2014, nr 3.
- ⁵¹ P. Kołodziejki, *Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego w postępowaniu karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 1.
- ⁵² M. Błoński, M. Zbrojewska, *Dowody i postępowanie dowodowe w procesie karnym. Komentarz praktyczny z orzecnictwem. Wzory pism procesowych*, Warszawa 2021.
- ⁵³ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm., dalej: „Kodeks postępowania cywilnego” lub „k.p.c.”.
- ⁵⁴ K. Janczukowicz, *Zwolnienie doradcy podatkowego jako świadka z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej*, n.ius, 17 czerwca 2020 r.
- ⁵⁵ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm., dalej: „Kodeks postępowania administracyjnego” lub „k.p.a.”.
- ⁵⁶ *Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa. Dział III rozdział 11A. Informacja o schematach podatkowych*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2019.
- ⁵⁷ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.
- ⁵⁸ Art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej.
- ⁵⁹ Art. 86b § 7 Ordynacji podatkowej.
- ⁶⁰ Ministerstwo Finansów, Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>, dostęp: 1.04.2022.
- ⁶¹ W dniu 17 grudnia 2019 r. Krajowa Rada Doradców Podatkowych podjęła uchwałę w sprawie skierowania skargi konstytucyjnej, a w styczniu 2020 r. złożyła wniosek do TK. We wniosku zarzucono niezgodność przepisów o raportowaniu schematów podatkowych z Konstytucją RP (art. 2 i art. 17 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2, art. 58 ust. 1), ale również z art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284). W ocenie Rady możliwość zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jest nie do pogodzenia z zasadami funkcjonowania zawodu zaufania publicznego, jakim jest profesja doradcy podatkowego. Samorząd nie zgadza się również z samym sposobem i formą wprowadzenia kwestionowanych przepisów, jak również uważa, że są one niejednoznaczne, a ich wykładnia i stosowanie są przez to trudne. Ponadto obowiązki wynikające z tych uregulowań są nieproporcjonalne do celów wynikających z dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018, s. 1; tzw. dyrektywa DAC6). Zob. Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Wniosek o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP, Warszawa, 17 grudnia 2019 r., dok. cyt.
- ⁶² Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 17 września 2019 r. dotyczące zwalniania doradców podatkowych z tajemnicy zawodowej, <https://sip.lex.pl/akty-prawne/akty-korporacyjne/zwalnianie-doradcow-podatkowych-z-tajemnicy-zawodowej-287346500>, dostęp: 1.04.2022.
- Uchwała nr 134/2019 Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 29 października 2019 r. w sprawie poparcia stanowiska Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 17 września br. dotyczącego zwolnienia doradców podatkowych z tajemnicy zawodowej, http://www.nra.pl/admin/wgrane_dokumenty/uchwala-nr-1342019doradcy-podatkowi.pdf, dostęp: 1.04.2022.
- ⁶³ Art. 299 § 1 k.k.: „Kto środki płatnicze, instrumenty finansowe, papiery wartościowe, wartości dewizowe, prawa majątkowe lub inne mienie ruchome lub nieruchomości, pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego, przyjmuje, posiada, używa, przekazuje lub wywozi za granicę, ukrywa, dokonuje ich transferu lub konwersji, pomaga do przenoszenia ich własności lub posiadania albo podejmuje inne czynności, które mogą udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie ich przestępstwa pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie albo orzeczenie przepadku, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8”.
- ⁶⁴ Przedstawione wnioskowanie jest zdaniem autora błędne. Wyłączenie z art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. dotyczy informacji gromadzonych przez doradcę podatkowego m.in. w zakresie identyfikacji rzeczywistego beneficjenta transakcji obsługiwanej przez doradcę podatkowego, a nie dokumentów uzyskanych przez doradcę podatkowego w związku ze świadczeniem usług doradztwa podatkowego (dokumenty księgowo, księgi rachunkowe i podatkowe).
- ⁶⁵ Wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów – w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (m.in. art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).

Bibliografia

Literatura

- Bazylczuk M., *Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 10.
- Błoński M., Zbrojewska M., *Dowody i postępowanie dowodowe w procesie karnym. Komentarz praktyczny z orzecnictwem. Wzory pism procesowych*, Warszawa 2021.
- Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny, orzecnictwo, stany faktyczne*, A. Mariański (red.), Warszawa 2020.

Etyka prawnicza. Zagadnienia podstawowe, S. Sykuna (red.), Warszawa 2019.

Gierach E., *Dostęp do wykonywania prawniczych zawodów zaufania publicznego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2009, nr 3-4.

Janczukowicz K., Zwolnienie doradcy podatkowego jako świadka z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, n.ius, 17 czerwca 2020 r.

Kołodziejki P., *Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego w postępowaniu karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 1.

Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa. Dział III rozdział 11A. Informacja o schematach podatkowych, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2019.

Sarnecki P., *Komentarz do art. 17, w: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, L. Garlicki (red.), t. 4, Warszawa 2005.

Sarnecki P., *Pojęcie zawodu zaufania publicznego (art. 17 ust. 1 Konstytucji) na przykładzie adwokatury*, w: *Konstytucja. Wybory. Parlament. Studia ofiarowane Zdzisławowi Jaroszowi*, L. Garlicki (red.), Warszawa 2000.

Szczygieł D., *Pozycja doradcy podatkowego wobec organów wymiaru sprawiedliwości*, „Iustitia” 2014, nr 3.

Szewczyk P., *Tajemnica doradcy podatkowego*, „Monitor Prawniczy” 2015, nr 17.

Walerjan D., *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) – wybrane problemy*, „Prawo Asekuracyjne” 2019, nr 3.

Zdyb M., *Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego. Broszura informacyjna dla doradców podatkowych. Opracowanie na zlecenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, Mazowieckiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych*, październik 2021.

Akty prawne

Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018, s. 1.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.

Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 593.

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2345 ze zm.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408.

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.

Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.

Orzecznictwo

Postanowienie SA w Katowicach z dnia 17 lutego 2016 r., II AKZ 64/16, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 11, dodatek „Orzecznictwo” poz. 39.

Postanowienie SA w Krakowie z dnia 19 marca 2009 r., II AKZ 64/09, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2009, nr 4, poz. 35.

Postanowienie SA w Krakowie z dnia 21 kwietnia 2010 r., II AKZ 129/10, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2010, nr 5, poz. 36.

Postanowienie SA w Krakowie z dnia 24 maja 2016 r., II AKZ 159/16, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 1, dodatek „Orzecznictwo” poz. 41.

Postanowienie SA w Szczecinie z dnia 29 października 2013 r., II AKZ 330/13, https://izba-adwokacka.szczecin.pl/wp-content/uploads/2021/05/20131029-Postanowienie-SA-w-Szczecinie_II-AKZ-330-13-ochrona-tajemnicy-adwokackiej.pdf, dostęp: 1.04.2022.

Postanowienie SN z dnia 15 listopada 2012 r., SDI 32/12, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/sdi%2032-12.docx.html>, dostęp: 31.03.2022.

Postanowienie SN z dnia 19 maja 2020 r., I KZ 8/20, OSNKW 2020, nr 8, poz. 31.

Uchwała NSA z dnia 18 marca 2019 r., I FPS 3/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AC08056B52>, dostęp: 1.04.2022.

Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A0AA77DCD>, dostęp: 1.04.2022.

Wyrok ETPC z dnia 3 lipca 2012 r. w sprawie 30457/06 Robathin v. Austria, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-111890> (wer. ang.), dostęp: 1.04.2022.

Wyrok ETPC z dnia 27 września 2005 r. w sprawie 50882/99 P. Sallinen i in. v. Finlandia, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-70283> (wer. ang.), dostęp: 1.04.2022.

Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 128/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/650ACA64B5>, dostęp: 1.04.2022.

Wyrok SN z dnia 29 maja 2001 r., CKN 1217/98, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/i%20ckn%201217-98.pdf>, dostęp: 31.03.2022.

Wyrok SR dla Warszawy-Mokotowa w Warszawie z dnia 22 października 2018 r., XIV K 351/16, [http://orzeczenia.mokotow.warszawa.so.gov.pl/content/\\$N/154505200007006_XIV_K_000351_2016_Uz_2018-10-22_002](http://orzeczenia.mokotow.warszawa.so.gov.pl/content/$N/154505200007006_XIV_K_000351_2016_Uz_2018-10-22_002), dostęp: 31.03.2022.

Wyrok TK z dnia 2 lipca 2007 r., K 41/05, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=305&sprawa=4309>, dostęp: 31.03.2022.

Wyrok TK z dnia 7 maja 2002 r., SK 20/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=1351&sprawa=3359>, dostęp: 31.03.2022.

Wyrok TK z dnia 21 maja 2002 r., K 30/01, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=458&sprawa=2689>, dostęp: 31.03.2022.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 marca 2021 r., I SA/Kr 1252/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ADECF090BB>, dostęp: 1.04.2022.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 marca 2020 r., I SA/Wr 862/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/78C0668A45>, dostęp: 31.03.2021.

Inne źródła

Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Wniosek o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP, Warszawa, 17 grudnia 2019 r., K 13/20 (sprawa w toku), <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&sprawa=23173>, dostęp: 31.03.2022.

Ministerstwo Finansów, Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%20C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>, dostęp: 1.04.2022.

Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 17 września 2019 r. dotyczące zwalniania doradców podatkowych z tajemnicy zawodowej, <https://sip.lex.pl/akty-prawne/akty-korporacyjne/zwalnianie-doradcow-podatkowych-z-tajemnicy-zawodowej-287346500>, dostęp: 1.04.2022.

Uchwała nr 36/2018 z dnia 13 stycznia 2018 r. V Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych w sprawie tajemnicy zawodowej, https://kidp.pl/strona/2528_uchwala_nr_362018_v_krajowego_zjazdu_doradcow_podatkowych_w_sprawie_tajemnicy_zawodowej, dostęp: 31.03.2022.

Uchwała nr 134/2019 Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 29 października 2019 r. w sprawie poparcia stanowiska Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 17 września br. dotyczącego zwolnienia doradców podatkowych z tajemnicy zawodowej, http://www.nra.pl/admin/wgrane_dokumenty/uchwala-nr-1342019doradcypodatkowi.pdf, dostęp: 1.04.2022.

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, https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html, dostęp: 1.04.2022.