

# Czy doradca podatkowy jest chroniony tajemnicą obrończą?

## Is a tax advisor protected by defense secrecy?

Andrzej Tatar

Doktor, adwokat, Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego, Instytut Nauk Prawnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Zielonogórski, ORCID 0000-0003-4905-2349

### Streszczenie

W niniejszym artykule przeanalizowano problem związania doradcy podatkowego tajemnicą obrończą. Przedstawiono normę dotyczącą ochrony tajemnicy zawodowej, a następnie przepisy poświęcone tajemnicy obrończej. Zwrócono uwagę, że obecnie ze względu na stopień skomplikowania prawa podatkowego obrona w postępowaniu karnym skarbowym winna się odbywać w porozumieniu z doradcą podatkowym. Taki stan rzeczy jest tym bardziej uzasadniony, jeżeli doradca podatkowy reprezentował podejrzanego w prowadzonym postępowaniu podatkowym. W związku z powyższym doradca podatkowy może posiadać informacje, których ujawnienie organom procesowym może pogorszyć sytuację prawną podejrzanego lub oskarżonego. Przeprowadzony wywód doprowadził do konkluzji, że w ściśle określonych przypadkach przesłuchanie doradcy podatkowego może stanowić obejście zakazu dowodowego określonego w art. 178 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego<sup>1</sup>, w związku z tym sformułowano również postulat *de lege lata*.

**Słowa kluczowe:** tajemnica obrończa, przestępstwo skarbowe, postępowanie karne, doradca podatkowy.

### Abstract

This article examines the issue of binding a tax advisor with professional secrecy. It points to the standard concerning the protection of professional secrecy, and then to the provisions on professional secrecy. It is pointed out that, currently, taking into account the degree of complexity of tax law, defense in fiscal criminal proceedings should be conducted in consultation with a tax advisor. This state of affairs is all the more justified if the tax advisor represented the suspect in the tax proceedings. In connection with the above, the tax advisor may be in possession of information, the disclosure of which to the procedural authorities may worsen the legal situation of the suspect or accused. The reasoning carried out led to the conclusion that in strictly defined cases, questioning a tax advisor may constitute a circumvention of the evidentiary ban specified in Article 178 of the Code of Criminal Procedure, in connection with which a *de lege lata* postulate was also formulated.

**Keywords:** defence secrecy, tax crime, criminal procedure, tax advisor.

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W niniejszym opracowaniu podjęto problematykę ochrony tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w procesie karnym. Zmieniające się przepisy prawa podatkowego i rzeczywistość gospodarcza powodują wzrost liczby postępowań podatkowych i karnych skarbowych. Jednocześnie częste nowelizacje wymagają coraz większego stopnia fachowości i znajomości poszczególnych stanów prawnych. W tych warunkach obrona oskarżonego o pospolite przestępstwa związane z kwestiami podatkowymi (tzw. zbrodnie podatkowe) czy też inne czyny zabronione uregulowane w prawie karnym skarbowym wymaga niejednokrotnie współpracy obrońcy, w rozumieniu prawa karnego procesowego, z doradcą podatkowym. Taka koncepcja zakłada, że w celu zapewnienia kompleksowej realizacji uprawnień procesowych podejrzanego czy oskarżonego przedstawiciele zawodów zaufania pu-

blicznego związani z udzielaniem pomocy prawnej będą ze sobą współpracowali. Może zatem dochodzić do sytuacji, w których doradca podatkowy będzie uczestniczył w spotkaniach obrońcy z podejrzanym, uzgadniał przyjętą taktykę procesową czy wreszcie konsultował treść składanych przez podejrzanego wyjaśnień. Wówczas doradca podatkowy dysponuje informacjami objętymi tajemnicą obrończą.

Powyższe rozważania prowadzą do postawienia zasadniczej hipotezy, że w niektórych wypadkach przesłuchanie doradcy podatkowego nie będzie możliwe, ponieważ posiadane przez niego informacje będą objęte bezwzględnym zakazem dowodowym, bądź takie przesłuchanie będzie stanowiło obejście owego zakazu. Tak sformułowana hipoteza pozwala na postawienie pytań badawczych, w jaki sposób w postępowaniu karnym chroniona jest tajemnica doradcy podatkowego, jaki jest zakres podmiotowy i przedmiotowy

tajemnicy obrończej i wreszcie czy przesłuchanie doradcy podatkowego może stanowić działanie zmierzające do obejścia tajemnicy obrończej. Udzielenie odpowiedzi na przedstawioną hipotezę badawczą wymagało wykorzystania metody dogmatycznej, przejawiającej się w wykorzystaniu wykładni językowej i funkcjonalnej. Posłużono się również metodą komparatystyczną w ujęciu wertykalnym, polegającą na zestawieniu norm dotyczących zwolnienia z tajemnicy zawodowej i obrończej w poszczególnych kodeksach postępowania karnego. Dodatkowo uwzględniono metodę analityczną poprzez zestawienie poszczególnych regulacji dotyczących ochrony tajemnicy obrończej w obowiązującym k.p.k.

Problematyka podejmowana w niniejszym opracowaniu wymaga zdefiniowania pojęcia tajemnicy zawodowej. Jest ona związana z wykonywaniem określonego zawodu bądź też sprawowaniem określonej funkcji. Tajemnicą zawodową objęte są natomiast informacje bądź dokumenty uzyskane w związku z wykonywanym zawodem lub pełnioną funkcją. Każdorazowo jej zakres jest określony w przepisach regulujących wykonywanie zawodów i pełnienie funkcji, a także może wynikać z przyjętego zobowiązania nieujawniania lub niewykorzystywania informacji uzyskanych w związku z pełnioną funkcją<sup>2</sup>.

## 2. TAJEMNICA ZAWODOWA ZAWODÓW ZAUFANIA PUBLICZNEGO W POSTĘPOWANIU KARNYM I KARNYM SKARBOWYM

Zasadniczo na potrzeby założenia badawczego określonego w uwagach wprowadzających nie jest konieczne przeanalizowanie tajemnic zawodów zaufania publicznego *sensu largo*, a wystarczające jest wyłącznie przeanalizowanie zawodów zaufania publicznego zajmujących się świadczeniem pomocy prawnej w aspekcie reprezentacji podmiotów przed organami państwa. Tego rodzaju zawodami są zawody adwokata<sup>3</sup>, radcy prawnego<sup>4</sup> i doradcy podatkowego<sup>5</sup>. W wykonywaniu tych zawodów zachowanie dyskrecji i tajemnicy zawodowej jest kluczową okolicznością, budującą zaufanie klienta do pełnomocnika oraz realizującą istotne gwarancje w toku prowadzonych postępowań<sup>6</sup>.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest dla wykonywania tych zawodów na tyle istotny, że znalazł odzwierciedlenie w ślubowaniach składanych przez adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych<sup>7</sup>. Nakaz zachowania tajemnicy zawodowej wynika z regulacji poszczególnych ustaw korporacyjnych i zakłada poufność jako fundamentalny element ochrony interesów mocodawcy. Bez wątplenia sens wykonywania zawodów zaufania publicznego oparty jest właśnie na zaufaniu i powierzeniu pełnomocnikowi często głęboko skrywanym tajemnic czy okoliczności obejmujących np. tajemnicę przedsiębiorstwa<sup>8</sup>. W związku z tak szerokim zakresem klient powinien mieć gwarancję, że przekazane pełnomocnikowi informacje nie zostaną ujawnione wbrew woli klienta czy na żądanie organów państwa. Stąd też tajemnica zawodowa jest sferą swoistego *sacrum* zawodów trudniących się profesjonalnym udzielaniem pomocy prawnej, stanowi bowiem kluczowy element ochrony praw i wolności obywatelskich<sup>9</sup>.

Obowiązek zachowania w tajemnicy wszystkich informacji uzyskanych od klienta jest również elementem zasad

wykonywania zawodu zaufania publicznego<sup>10</sup>. Niedopuszczalne z perspektywy etyki zawodów zaufania publicznego jest ujawnienie przez adwokata, radcę prawnego czy doradcę podatkowego informacji bądź dokumentów przekazanych przez klienta poza postępowaniem, w którym zostały one przekazane, oraz wbrew woli mocodawcy. Tajemnica zawodowa ma zatem kilka istotnych celów:

- 1) zagwarantowanie przestrzegania praw człowieka i obywatela,
- 2) ochronę prawidłowego procesu wymierzania sprawiedliwości,
- 3) ochronę praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie<sup>11</sup>.

Z uwagi na tak doniosłą rolę tajemnica zawodowa zasadniczo powinna mieć charakter absolutny, nie powinno być możliwości jej ujawnienia.

Należy jednak uwzględnić, że poza aktami normującymi zasady wykonywania zawodów zaufania publicznego obowiązują również normy określone w innych dziedzinach prawa. Ingerencja w sferę prawnie chronioną w ramach tajemnicy zawodowej zasadniczo może wynikać z norm prawnych objętych tzw. sferą *imperium* państwa, której cechą charakterystyczną jest możliwość zastosowania środków przymusu. Oznacza to, że jest ona związana z tzw. sferą władztwa państwa. Możliwość ograniczenia zakresu tajemnicy zawodowej występowała np. na gruncie prawa podatkowego w kontekście prawidłowości transpozycji dyrektywy 2018/822<sup>12</sup>, jak również jej konstytucyjności. Zastrzeżenia te ujawniają się zwłaszcza w obszarze tajemnicy zawodowej obowiązującej profesjonalnych pełnomocników<sup>13</sup>.

Obowiązek ujawnienia schematów podatkowych wynikał z przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>14</sup>. Nałożenie na profesjonalnego pełnomocnika obowiązku zgłoszenia podejmowanych legalnych działań optymalizacyjnych może zaufanie klienta do takiego pełnomocnika zaburzyć<sup>15</sup>. Należy także zwrócić uwagę na to, że stosowanie działań optymalizacyjnych nie jest nielegalne, a wręcz stanowi element prowadzenia działalności gospodarczej. Umieszczenie przepisów dotyczących obowiązku raportowania schematów podatkowych w ogólnym prawie podatkowym spotkało się ze słuszną krytyką<sup>16</sup>. Po pierwsze, trafnie wskazano na brak poszanowania zasady proporcjonalności<sup>17</sup> w sferze ingerencji w tajemnicę zawodową profesjonalnych pełnomocników. Po drugie, wprowadzono przepisy ingerujące w jedną z najważniejszych sfer pracy profesjonalnych pełnomocników, czyli tajemnicę zawodową. Po trzecie, określono bardzo krótki termin spoczynku rzeczonych przepisów<sup>18</sup>. Implementacja dyrektywy 2018/822 przebiegła zatem z naruszeniem zarówno prawa międzynarodowego, jak i krajowych przepisów ustrojowych<sup>19</sup>.

Powyższe godzi w swobodę prowadzenia przez profesjonalnych pełnomocników działalności gospodarczej. Nakłada na członków prawniczych samorządów zawodowych obowiązek ujawniania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji przekazanych przez klientów, co uderza w fundament relacji profesjonalnego pełnomocnika i jego mandanta. Takie rozwiązanie legislacyjne poważnie ingeruje w życie zawodowe pełnomocników, jak również w relacje gospodarcze przez nich wypracowane i może skutkować utratą dobrej reputacji. Niezbędne jest wprowadzenie do przepisów imple-

mentujących dyrektywę 2018/8221 zmian uwzględniających poszanowanie tajemnicy zawodowej profesjonalnych pełnomocników<sup>20</sup>.

W sferze *imperium* państwa poza prawem daninowym znajdowało się również prawo karne – zarówno materialne, jak i proceduralne. Jedną z kluczowych zasad procedury karnej jest zasada prawdy materialnej, polegająca na konieczności czynienia przez organy procesowe prawdziwych ustaleń faktycznych<sup>21</sup>. Zasada ta wiąże wszystkie organy procesowe bez względu na etap procedury oraz niezależnie od woli stron<sup>22</sup>. Powyższa zasada nie ma jednak charakteru absolutnego i może doznawać ograniczeń wynikających chociażby z konieczności ochrony tajemnic prawnie chronionych lub też zakazów dowodowych<sup>23</sup>, albowiem organy postępowania karnego nie mogą dążyć do ustalenia prawdy materialnej za wszelką cenę<sup>24</sup>.

Powyższy standard proceduralny podlega ograniczeniu o wspomniane już zakazy dowodowe. Zdefiniowanie pojęcia zakazu dowodowego nie jest proste, stąd też na potrzeby niniejszego opracowania należy się odwołać do koncepcji Zbigniewa Kwiatkowskiego<sup>25</sup>, wyodrębniającej zakazy dowodowe i zakazy dowodzenia. Zakaz dowodzenia eliminuje możliwość przeprowadzenia danego dowodu w postępowaniu karnym, z kolei zakaz dowodowy uniemożliwia poczynienie przez organ procesowy ustaleń faktycznych<sup>26</sup>.

Jednakże w niektórych wypadkach zakres tajemnicy prawnie chronionej w postępowaniu karnym doznaje pewnych ograniczeń<sup>27</sup>. Zgodnie z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, w myśl zasady interpretacyjnej *exceptiones non sunt extendendae*, przesłanki zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej muszą być rozumiane ściśle i nie podlegają wykładni rozszerzającej<sup>28</sup>.

Zagadnienie możliwości uchylenia tajemnicy zawodowej było przedmiotem regulacji już w okresie II Rzeczypospolitej, a z biegiem lat zakres tej normy prawnej podlegał modyfikacjom<sup>29</sup>. W regulacjach przedwojennych przyznawano pierwszeństwo obowiązkowi złożenia zeznań w postępowaniu karnym względem przestrzegania tajemnicy obrończej<sup>30</sup>. Podobne rozwiązanie obowiązywało również w kodeksie obowiązującym od 1969 r. Obecnie natomiast w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>31</sup> wyodrębnia się spośród innych tajemnic zawodowych te, które wiążą przedstawicieli zawodów trudniących się pomocą prawną. Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy może więc nastąpić w przypadku kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek:

- 1) jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości,
- 2) dowodu nie można uzyskać w inny sposób.

Jednakże instytucja zwolnienia adwokata, radcy prawnego i doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej ma charakter wyjątkowy<sup>32</sup>.

Powyższe rozważania pozwalają przyjąć, że tajemnica zawodowa adwokata, radcy prawnego i doradcy podatkowego ma charakter wzruszalny, a przepis o możliwości zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy ma charakter *lex specialis* względem ustaw korporacyjnych. Należy jednak zwrócić uwagę na wyjątkowy charakter wskazanej regulacji i ograniczony zakres jej stosowania. Warto zauważyć, że zwolnienie adwokata, radcy prawnego i doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej może

nastąpić zarówno w postępowaniu karnym obejmującym czyny zabronione, penalizowane w przepisach prawa karnego, pozakodeksowym prawie karnym, a także prawie karnym skarbowym poprzez zastosowanie przepisów k.p.k. w ramach postępowania o przestępstwo skarbowe<sup>33</sup>.

### 3. POJĘCIE I ZAKRES TAJEMNICY OBROŃCZEJ

Tajemnica obrończa jest szczególną formą tajemnicy zawodowej. Jej status na gruncie prawa karnego procesowego został uregulowany jako bezwzględny i niepełny zakaz dowodowy, który ma charakter zakazu dowodzenia. Oznacza to, że nie wolno przesłuchać osoby sprawującej funkcję obrońcy, adwokata albo radcy prawnego na okoliczności, o których dowiedziała się, udzielając porady prawnej lub prowadząc sprawę<sup>34</sup>. Nie jest możliwe również, aby osoba związana tajemnicą obrończą dobrowolnie złożyła zeznania. Niepełność zakazu dowodowego polega natomiast na tym, że okoliczności objęte tajemnicą obrończą mogą być dowodzone za pomocą innych środków dowodowych<sup>35</sup>.

Zakres podmiotowy tajemnicy obrończej obejmuje osoby mogące realizować obronę w postępowaniu karnym. Obrońcą może być osoba uprawniona do obrony w myśl przepisów p.a. oraz ustawy z dnia 6 lipca 1982 r.<sup>36</sup> Obrońcą może być również aplikant tych zawodów, jeśli zastępuje adwokata lub radcę prawnego<sup>37</sup>. Zakres tajemnicy obrończej jest zatem węższy niż tajemnicy adwokackiej w aspekcie podmiotowym, ponieważ obejmuje adwokatów i radców prawnych oraz aplikantów tych zawodów, tymczasem tajemnica adwokacka obejmuje też pracowników kancelarii i osoby współpracujące z adwokatem przy prowadzeniu sprawy.

Uzupełnieniem zakazu przesłuchania obrońcy jest zakaz zapoznawania się przez organy postępowania z pismami i dokumentami ujawnionymi w toku przeszukania, jeśli obrońca lub inna osoba, od której żąda się wydania rzeczy lub u której dokonuje się przeszukania, oświadczy, że obejmują one okoliczności związane z wykonywaniem funkcji obrońcy<sup>38</sup>. Jeżeli organ procesowy nie ma wątpliwości co do owego oświadczenia, te dokumenty są pozostawiane osobie składającej oświadczenie. W przeciwnym wypadku dokumenty przekazuje się do sądu właściwego do rozpoznania sprawy w pierwszej instancji, który podejmuje decyzję co do dalszego postępowania.

W kontekście powyższego zakresu zakazu dowodowego warto przywołać trafny pogląd, w myśl którego nie jest dopuszczalne stosowanie kontroli operacyjnej w postaci podsłuchu wobec adwokata celem uzyskania informacji przekazywanych mu przez oskarżonego<sup>39</sup>. Tym bardziej niedopuszczalne jest wykorzystanie materiałów niejawnych z podsłuchów, gdy w istocie zawierają one okoliczności objęte tajemnicą obrończą<sup>40</sup>.

Jeśli chodzi o tajemnicę obrończą, pojawia się jeszcze jeden istotny problem dotyczący ograniczenia możliwości porozumiewania się oskarżonego z obrońcą<sup>41</sup>. Kwestia ta jest dość ważna z perspektywy kolizji interesów prawa do obrony z jednej strony i dobra wymiaru sprawiedliwości z drugiej<sup>42</sup>. W postępowaniu przygotowawczym prokurator może zastrzec, że w szczególnie uzasadnionych przypadkach kontakt tymczasowo aresztowanego z obrońcą będzie się odbywał w jego obecności lub osoby przez niego upoważnionej<sup>43</sup>. W tym

zakresie pojawia się jednak istotna kwestia, czy prokurator uczestniczący w widzeniu obrońcy z tymczasowo aresztowanym może procesowo wykorzystać okoliczności, o których się dowiedział, lub czy dopuszczalne jest przesłuchanie osoby upoważnionej przez prokuratora na okoliczność treści rozmów obrońcy z podejrzanym. Można przyjąć, że takie działanie organu procesowego będzie zmierzało do obejścia bezwzględnego zakazu dowodowego<sup>44</sup>.

Powyższe rozważania prowadzą do jednej konstatacji – pomimo fundamentalnego znaczenia prawa do obrony<sup>45</sup> ukształtowanie norm dotyczących realizacji tego prawa wywołuje pewną systemową niespójność. Zasadniczo obowiązuje zakaz przesłuchania obrońcy na okoliczność faktów, o których powziął wiedzę w związku z realizacją obrony, bądź adwokata lub radcy prawnego w przypadku udzielenia porady prawnej podejrzanemu lub oskarżonemu. W przypadku natomiast zastosowania tymczasowego aresztowania prokurator ma prawo zastrzec, że przez okres 14 dni będzie uczestniczył w widzeniach obrońcy z podejrzanym lub w tych widzeniach uczestniczyć będzie osoba upoważniona przez prokuratora. W takiej sytuacji organ procesowy może uzyskać informacje, które w istocie były objęte tajemnicą obrończą. Jednocześnie jeśli 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, wówczas pozostawia się te pisma i inne dokumenty bez zapoznawania się z ich treścią. Warto zauważyć, że osobą, od której żąda się wydania rzeczy bądź u której dokonuje się przeszukania, nie musi być obrońca w rozumieniu k.p.k. Katalog podmiotów uprawnionych do złożenia oświadczenia jest zatem szerszy. Te uwagi są dość istotne dla analizy uprawnień procesowych doradcy podatkowego w postępowaniu karnym.

#### **4. STOSOWANIE WOBEC DORADCY PODATKOWEGO WZGLĘDNEGO I BEZWZGLĘDNEGO ZAKAZU DOWODOWEGO W ZAKRESIE TAJEMNICZY ZAWODOWEJ I OBROŃCZEJ**

W kontekście całokształtu przeprowadzonych rozważań nie powinno budzić zdziwienia stwierdzenie, że doradca podatkowy może się powołać jedynie na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, z którego może zostać zwolniony<sup>46</sup>. Jednakże w toku postępowania przygotowawczego zwolnienia z tajemnicy zawodowej dokonuje sąd, wydając postanowienie, na które służy zażalenie. Zwolnienie może nastąpić jednak wyłącznie wtedy, gdy przesłuchanie doradcy podatkowego jest niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a dowodu nie można przeprowadzić w inny sposób. W postępowaniu jurysdykcyjnym natomiast sąd może zwolnić doradcę podatkowego w czasie trwania sprawy.

Jednakże należy rozważyć, czy może dojść do sytuacji, w której doradca podatkowy będzie mógł się powołać na fakt związania tajemnicą obrończą. Z uwagi na częste i istotne zmiany przepisów prawa podatkowego oraz specyfikę prowadzenia działalności gospodarczej realizowanie obrony podejrzanego, a także oskarżonego bez wsparcia podmiotu posiadającego gruntowną wiedzę z zakresu rachunkowości, prawa podatkowego czy wreszcie zwykłej działalności podej-

znanego czy oskarżonego może być znacząco utrudnione. Jeżeli zarzuty stawiane podejrzanemu lub oskarżonemu dotyczą przestępczości gospodarczej czy też podatkowej, obrońca może wspólnie z doradcą podatkowym tworzyć linię obrony. Zwłaszcza jeśli doradca podatkowy był uprzednio pełnomocnikiem w postępowaniu podatkowym. Wówczas bowiem doradca podatkowy będzie dysponował informacjami objętymi tajemnicą obrończą, wszakże uczestniczył w rozmowach podejrzanego z obrońcą, a co więcej – uczestniczył w działaniach obrończych. Należy zatem zadać pytanie, czy w takich okolicznościach doradca podatkowy może się powołać na to, że posiada informacje objęte tajemnicą obrończą i czy w związku z tym zeznania będą objęte bezwzględnym zakazem dowodowym. Należy również mieć na uwadze, czy przesłuchanie doradcy podatkowego w postępowaniu karnym skarbowym korzystnie wpłynie na sytuację procesową podejrzanego lub oskarżonego.

Z perspektywy wyłączenia wykładni literalnej należy skonstatować, że zeznania doradcy podatkowego nie są objęte zakazem dowodowym bezwzględnym – zakazem przesłuchania na okoliczności objęte tajemnicą obrończą. Z perspektywy wykładni celowościowej funkcjonowania tego zakazu, a także z perspektywy gwarancji procesowych, jakie ów przepis ma dawać, odpowiedź nie jest już natomiast taka oczywista. Trzeba bowiem mieć na względzie istotne ograniczenia wprowadzane do k.p.k. w kontekście kluczowego znaczenia prawa do obrony, tj. zarówno zakaz z art. 178 k.p.k., jak i postanowienia art. 225 § 3 k.p.k., czy wreszcie ograniczone temporalnie uprawnienie do uczestniczenia w spotkaniu podejrzanego z obrońcą, mające funkcję gwarancyjną w zakresie realizacji prawa podejrzanego do obrony. Tym samym dążenie do przesłuchania doradcy podatkowego, posiadającego wiedzę o przyjętej strategii procesowej, informacje pochodzące od podejrzanego i oskarżonego, czy wreszcie konsultującego w zakresie swojej specjalności treść wyjaśnień oskarżonego, może powodować, że gwarancje procesowe przewidziane w przepisach k.p.k. w zakresie prawa do obrony zostałyby naruszone.

Wobec powyższego zasadne jest przyjęcie trafnego poglądu Z. Kwiatkowskiego<sup>47</sup>, że takie działanie będzie stanowiło obejście zakazu unormowanego w art. 178 k.p.k.

#### **5. PODSUMOWANIE**

Podsumowując całokształt podjętych rozważań – co do zasady tajemnica zawodowa doradcy podatkowego może zostać uchylona, a doradca podatkowy będzie miał obowiązek złożenia zeznań przed sądem. Jednakże tak jak w przypadku innych zawodów zajmujących się świadczeniem pomocy prawnej zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy może nastąpić w ściśle określonych sytuacjach, tj. dowodu nie da się pozyskać w inny sposób, a przemawia za tym dobro wymiaru sprawiedliwości. Zwolnienie z tajemnicy zawodowej następuje jednak na podstawie postanowienia sądu.

Nie należy przy tym zapominać o tym, że w przypadku reprezentacji podatnika przez doradcę podatkowego na etapie postępowania podatkowego, w którego przedmiocie toczy się postępowanie karne skarbowe, posiadana przez doradcę podatkowego wiedza jest wręcz zbliżona do tej, jaką posiada obrońca w postępowaniu karnym. Rola doradcy podatkowe-

go ulega dodatkowemu zwiększeniu, gdy ten uczestniczy jako doradca w postępowaniu karnym skarbowym, czyli wspomaga działania obrońcy oraz posiada szczegółową wiedzę na temat strategii obrończej i informacje pochodzące od podejrzanego czy oskarżonego. W takiej sytuacji dopuszczalność jego przesłuchania jest już nader wątpliwa, ponieważ można przyjąć, że działanie organu postępowania karnego zmierza do obejścia zakazu przesłuchania obrońcy.

Należy jednak rozważyć, w jaki sposób doradca podatkowy miałby wykazać współpracę z obrońcą. Najlepszym rozwiązaniem jest zawarcie umowy cywilnoprawnej w sprawie konsultacji z zakresu prawa podatkowego na potrzeby postępowania karnego lub karnego skarbowego. Wówczas istnieje możliwość powołania się na taki dokument w toku postępowania o zwolnienie z tajemnicy zawodowej. W takiej bowiem sytuacji po przedłożeniu stosownej umowy o współpracy między obrońcą a doradcą podatkowym sąd nie powinien zwalniać doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej, ponieważ posiada on informacje objęte tajemnicą obrończą, która z kolei stanowi bezwzględny zakaz dowodowy.

W konkluzji należy jednak zwrócić uwagę na to, że obecna treść normatywna zakazu dowodzenia z informacji posiadanych przez obrońcę nie przystaje do współczesnych realiów i sposobu prowadzenia obrony, zwłaszcza jeśli chodzi o przestępstwa gospodarcze i skarbowe. Warto zatem rozważyć *de lege ferenda*, czy nie objąć zakazem określonym w art. 178a k.p.k. również doradcy podatkowego w zakresie, w jakim udzielił podejrzanemu lub oskarżonemu porady prawnej na temat prawa podatkowego. Nie ulega bowiem wątpliwości, że elementem strony przedmiotowej przestępstwa skarbowego jest naruszenie normy prawa podatkowego. W takim zakresie reprezentacja w postępowaniu podatkowym i przyjęta tam strategia procesowa będą miały bardzo duże znaczenie dla przyjętej strategii obrony w postępowaniu karnym. Ujawnienie informacji, które posiada doradca podatkowy, może w tym kontekście ujemnie wpłynąć na pozycję procesową podejrzanego lub oskarżonego w postępowaniu karnym.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 46, dalej: k.p.k.
- <sup>2</sup> R. Stefański, *Ujawnienie tajemnicy zawodowej przez świadka w nowym kodeksie postępowania karnego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 4, s. 115.
- <sup>3</sup> Por. art. 1 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1564, dalej: p.a.
- <sup>4</sup> Por. art. 2 oraz art. 4 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 499, dalej: ustawa z dnia 6 lipca 1982 r.
- <sup>5</sup> Zob. art. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117, dalej: ustawa z dnia 5 lipca 1996 r.
- <sup>6</sup> Por. art. 6 p.a., art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r., art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.
- <sup>7</sup> Por. art. 5 p.a., art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r., art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.
- <sup>8</sup> Zob. D. Szczygieł, *Komentarz do art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym*, w: *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2010, s. 141.
- <sup>9</sup> M. Pietrzak, *Tajemnica adwokacka jako fundamentalny element systemu ochrony praw i wolności*, „Palestra” 2019, nr 7-8, s. 89-90.
- <sup>10</sup> Por. § 19 Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu, uchwała NRA nr 2/XVIII/98, tekst jednolity opublikowany obwieszczeniem z

- dnia 27 lutego 2018 r., [https://www.nra.pl/szukaj-dokumenty/dokument/513?url=szukaj\\_dokumenty\\_tresc&id\\_dokument=513](https://www.nra.pl/szukaj-dokumenty/dokument/513?url=szukaj_dokumenty_tresc&id_dokument=513), dostęp: 17.07.2025; art. 9 uchwały nr 884/XI/2023 Prezydium Krajowej Rady Radców Prawnych z dnia 7 lutego 2023 r. w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego Kodeksu Etyki Radcy Prawnego, [https://kirp.pl/wp-content/uploads/2023/02/uchwala-nr-884\\_xi\\_2023-prezydium-krpp-z-dnia-7-lutego-2023-r.-ws.-ogloszenia-tekstu-jednolitego-kodeksu-etyki-radcy-prawnego.pdf](https://kirp.pl/wp-content/uploads/2023/02/uchwala-nr-884_xi_2023-prezydium-krpp-z-dnia-7-lutego-2023-r.-ws.-ogloszenia-tekstu-jednolitego-kodeksu-etyki-radcy-prawnego.pdf), dostęp: 17.07.2025; art. 6 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/poznaj-kidp/etyka>, dostęp: 17.07.2025.
- <sup>11</sup> J. Naumann, *Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*, Warszawa 2023, wersja elektroniczna SIP Legalis, komentarz do § 19, nb. 8.
- <sup>12</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2018/8221 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, ze zm., dalej: dyrektywa 2018/8221.
- <sup>13</sup> A. Gorgol, *Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Izby Radców Prawnych w sprawie: prawnych aspektów nałożenia na radców prawnych obowiązku raportowania schematów podatkowych i jego wpływu na ustawową tajemnicę zawodową*, Warszawa, 9 września 2018 r., <http://obsil.pl/wp-content/uploads/2018/09/Opinia-z-09.09.2018-r.-raportowanie-schemat%C3%B3w-podatkowych.pdf>, dostęp: 20.06.2025, s. 13-21.
- <sup>14</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p. Por. art. 86a, 86b, 86d, 86e i 86f o.p.
- <sup>15</sup> A. Tatar, *Prawne ograniczenia swobody kształtowania akcyzy w Polsce*, Zielona Góra 2023, s. 97-98.
- <sup>16</sup> A. Gorgol, *Niezharmonizowany obowiązek raportowania schematów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 157-159.
- <sup>17</sup> Art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483.
- <sup>18</sup> A. Gorgol, *Niezharmonizowany...*, dz. cyt., s. 148.
- <sup>19</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z dnia 23 lipca 2024 r., K 13/20, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=24198&sprawa=23173>, dostęp: 17.07.2025.
- <sup>20</sup> A. Gorgol, *Tajemnica zawodowa radcy prawnego jako ograniczenie przymusu raportowania schematów podatkowych*, w: *Tajemnica zawodowa radcy prawnego*, red. R. Stankiewicz, Warszawa 2018, s. 86-87.
- <sup>21</sup> Zob. art. 2 § 2 k.p.k.
- <sup>22</sup> A. Sakowicz, *Komentarz do art. 2 kpk*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. A. Sakowicz, Warszawa 2025, wersja elektroniczna SIP Legalis, nb. 21.
- <sup>23</sup> Por. art. 168a, art. 171 § 7, art. 178, art. 178a, art. 180 § 1 k.p.k.
- <sup>24</sup> K. Marszał, *Proces karny. Zagadnienia ogólne*, Katowice 2013, s. 107; S. Waltoś, *Proces karny*, Warszawa 2008, s. 216.
- <sup>25</sup> Z. Kwiatkowski, *Zakazy dowodowe w procesie karnym*, Katowice 2001, s. 15-42.
- <sup>26</sup> Tamże, s. 33-34.
- <sup>27</sup> Zob. art. 180 § 2 k.p.k.
- <sup>28</sup> Wyrok TK z dnia 22 listopada 2004 r., SK 64/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=1767&sprawa=3568>, dostęp: 17.07.2025.
- <sup>29</sup> Por. art. 92 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 19 marca 1928 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. Nr 33, poz. 313; art. 102 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 19 marca 1928 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 1932 r. Nr 83, poz. 725; art. 163 ustawy z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. Nr 13, poz. 96; art. 180 k.p.k.
- <sup>30</sup> A. Mogilnicki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, reprint, Warszawa 2019, s. 306.
- <sup>31</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 383.
- <sup>32</sup> R. Stefański, *Komentarz do art. 180 Kodeksu postępowania karnego*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. Z. Gostyński, Warszawa 2003, s. 812.
- <sup>33</sup> Art. 113 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 633.
- <sup>34</sup> Por. art. 178 pkt 1 k.p.k.

- <sup>35</sup> D. Gruszecka, *Komentarz do art. 178 Kodeksu postępowania karnego*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. J. Skorupka, Warszawa 2016, s. 386.
- <sup>36</sup> Zob. art. 82 k.p.k.
- <sup>37</sup> P. Kardas, *Ochrona tajemnicy obrończej. Kilka uwag o dopuszczalności kontroli i utrwalania treści rozmów oraz przekazów informacji realizowanych przy użyciu środków technicznych między obrońcą a mandantem*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2011, nr 4, s. 5-6.
- <sup>38</sup> Zob. art. 225 § 3 k.p.k.
- <sup>39</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 października 2011 r., I KZP 12/11, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/i/%20kzp%2012-11.pdf>, dostęp: 17.07.2025.
- <sup>40</sup> D. Szumiło-Kulczycka, *Tajemnica obrończa a podsłuch procesowy i kontrola operacyjna*, „Palestra” 2013, nr 1-2, s. 90.
- <sup>41</sup> Zob. art. 73 k.p.k.
- <sup>42</sup> R. Koper, *Porozumiewanie się oskarżonego tymczasowo aresztowanego z obrońcą (dopuszczalność i zakres ograniczeń)*, „Palestra” 2018, nr 11, s. 39.
- <sup>43</sup> Zob. art. 73 § 2 k.p.k.
- <sup>44</sup> Postanowienie Sądu Apelacyjnego (dalej: SA) w Krakowie z dnia 20 maja 2000 r., II AKz 96/00, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2000, nr 5, poz. 241; wyrok SA w Krakowie z dnia 25 listopada 1993 r., II Akz 144/93, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 1994, nr 1, s. 30.
- <sup>45</sup> M. Kurowski, *Komentarz do art. 6 kodeksu postępowania karnego*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. D. Świecki, Warszawa 2024, s. 53.
- <sup>46</sup> Zob. art. 180 § 2 k.p.k.
- <sup>47</sup> Z. Kwiatkowski, dz. cyt., s. 128.

## Bibliografia

### Literatura

- Gorgol A., *Niezharmonizowany obowiązek raportowania schematów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych, w: Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- Gorgol A., *Tajemnica zawodowa radcy prawnego jako ograniczenie przyrzeczenia raportowania schematów podatkowych*, w: *Tajemnica zawodowa radcy prawnego*, red. R. Stankiewicz, Warszawa 2018.
- Gruszecka D., *Komentarz do art. 178 Kodeksu postępowania karnego*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. J. Skorupka, Warszawa 2016.
- Kardas P., *Ochrona tajemnicy obrończej. Kilka uwag o dopuszczalności kontroli i utrwalania treści rozmów oraz przekazów informacji realizowanych przy użyciu środków technicznych między obrońcą a mandantem*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2011, nr 4.
- Koper R., *Porozumiewanie się oskarżonego tymczasowo aresztowanego z obrońcą (dopuszczalność i zakres ograniczeń)*, „Palestra” 2018, nr 11.
- Kurowski M., *Komentarz do art. 6 kodeksu postępowania karnego*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. D. Świecki, Warszawa 2024.
- Kwiatkowski Z., *Zakazy dowodowe w procesie karnym*, Katowice 2001.
- Marszał K., *Proces karny. Zagadnienia ogólne*, Katowice 2013.
- Mogilnicki A., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, reprint, Warszawa 2019.
- Naumann J., *Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*, Warszawa 2023, wersja elektroniczna SIP Legalis.
- Pietrzak M., *Tajemnica adwokacka jako fundamentalny element systemu ochrony praw i wolności*, „Palestra” 2019, nr 7-8.
- Sakowicz A., *Komentarz do art. 2 kpk*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. A. Sakowicz, Warszawa 2025, wersja elektroniczna SIP Legalis.
- Stefański R., *Komentarz do art. 180 Kodeksu postępowania karnego*, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. Z. Gostyński, Warszawa 2003.
- Stefański R., *Ujawnienie tajemnicy zawodowej przez świadka w nowym kodeksie postępowania karnego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 4.
- Szczygieł D., *Komentarz do art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym*, w: *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2010.

- Szumiło-Kulczycka D., *Tajemnica obrończa a podsłuch procesowy i kontrola operacyjna*, „Palestra” 2013, nr 1-2.
- Tatara A., *Prawne ograniczenia swobody kształtowania aktywności w Polsce*, Zielona Góra 2023.
- Waltoś S., *Proces karny*, Warszawa 2008.

### Akty prawne

- Dyrektywa Rady (UE) 2018/8221 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.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 19 marca 1928 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. Nr 33, poz. 313.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 19 marca 1928 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 1932 r. Nr 83, poz. 725.
- 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 2025 r. poz. 383.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 46.
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 499.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 633.
- Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. Nr 13, poz. 96.
- Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1564.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

### Orzecznictwo

- Postanowienie SA w Krakowie z dnia 20 maja 2000 r., II AKz 96/00, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2000, nr 5, poz. 241.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 października 2011 r., I KZP 12/11, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/i/%20kzp%2012-11.pdf>, dostęp: 17.07.2025.
- Wyrok SA w Krakowie z dnia 25 listopada 1993 r., II Akz 144/93, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 1994, nr 1.
- Wyrok TK z dnia 22 listopada 2004 r., SK 64/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=1767&sprawa=3568>, dostęp: 17.07.2025.
- Wyrok TK z dnia 23 lipca 2024 r., K 13/20, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=24198&sprawa=23173>, dostęp: 17.07.2025.

### Inne źródła

- Gorgol A., *Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Izby Radców Prawnych w sprawie: prawnych aspektów nałożenia na radców prawnych obowiązku raportowania schematów podatkowych i jego wpływu na ustawową tajemnicę zawodową*, Warszawa, 9 września 2018 r., <http://obsil.pl/wp-content/uploads/2018/09/Opinia-z-09.09.2018-r-raportowanie-schemat%C3%B3w-podatkowych.pdf>, dostęp: 20.06.2025.
- Uchwała 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/poznaj-kidp/etyka>, dostęp: 17.07.2025.
- Uchwała nr 884/XI/2023 Prezydium Krajowej Rady Radców Prawnych z dnia 7 lutego 2023 r. w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego Kodeksu Etyki Radcy Prawnego, [https://kirp.pl/wp-content/uploads/2023/02/uchwala-nr-884\\_xi\\_2023-prezydium-krpp-z-dnia-7-lutego-2023-r.-ws.-ogloszenia-tekstu-jednolitego-kodeksu-etyki-radczy-prawnego.pdf](https://kirp.pl/wp-content/uploads/2023/02/uchwala-nr-884_xi_2023-prezydium-krpp-z-dnia-7-lutego-2023-r.-ws.-ogloszenia-tekstu-jednolitego-kodeksu-etyki-radczy-prawnego.pdf), dostęp: 17.07.2025.
- Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu, uchwała NRA nr 2/ XVIII/98, tekst jednolity opublikowany obwieszczeniem z dnia 27 lutego 2018 r., [https://www.nra.pl/szukaj-dokumenty/dokument/513/?url=szukaj\\_dokumenty\\_tresc&id\\_dokument=513](https://www.nra.pl/szukaj-dokumenty/dokument/513/?url=szukaj_dokumenty_tresc&id_dokument=513), dostęp: 17.07.2025.