

Zasady dotyczące tajemnicy zawodowej opisuje art. 37 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jednolity: Dz. U. 2016 r. poz. 794) – dalej także UDP). Z art. 37 ust. 1 tejże ustawy wynika, że doradca podatkowy obowiązany jest do zachowania w tajemnicy faktów i informacji, z którymi zapoznał się w związku z wykonaniem zawodu. Zasady te stosuje się odpowiednio do osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego oraz podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego. Przepis ten jest podobny w treści do analogicznych przepisów innych ustaw korporacyjnych (np. art. 18 ust. 1 Prawa o notariacie, art. 6 ust. 1 Prawa o adwokaturze czy art. 3 ust. 3 ustawy o radcach prawnych).

Ponadto obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych podkreślony został w uchwalonych przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych Zasadach Etyki Doradców Podatkowych oraz potwierdzony rotą ślubowania doradcy podatkowego: „Przyrzekam, że jako doradca podatkowy będę wykonywać ten zawód kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą, zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich”.

Doradca ma więc zapewnioną formalną ochronę i gwarancję przed próbą uzyskania od niego przez jakikolwiek organ czy sąd tego, co zostało mu powierzone w najgłębszej tajemnicy przez klienta. To fundament zawodu doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego.

Na uwagę zasługuje fakt, iż podstawą uchwalenia ustawy o doradztwie podatkowym oraz powołania Krajowej Izby Doradców Podatkowych – samorządu zawodowego doradców podatkowych - jest art. 17 Konstytucji RP.

Przyczyną powstania odrębnego zawodu doradcy podatkowego było dążenie do zagwarantowania klientom doradców podatkowych komfortu powierzania im poufnych informacji podatkowych, finansowych lub rachunkowych.

W literaturze przedmiotu, podkreśla się, że na tajemnicę zawodową składa się obowiązek milczenia oraz prawo do milczenia. Obowiązek milczenia obejmuje zakaz ujawniania, publicznie lub prywatnie, w jakiegokolwiek formie, pośrednio lub bezpośrednio, jakiegokolwiek informacji, faktów, dokumentów, z którymi doradca zapoznał się w związku lub przy okazji wykonywania zawodu, w tym także dokumentów i okoliczności, które zostały otrzymane bądź ujawnione przez organa państwa. Nie budzi wątpliwości, że obowiązek ten rozciąga się na wszelkie nośniki informacji. Należy również pamiętać, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie zawęża się do jakichś określonych informacji czy dokumentów, ale do wszelkich wiadomości i materiałów otrzymanych czy poznanych w związku ze świadczoną usługą doradztwa podatkowego. Zakaz ten dotyczy także wykorzystywania uzyskanych informacji w interesie innych klientów doradcy podatkowego, jak i w swoim własnym. Co istotne, obowiązek zachowania tajemnicy jest, co do zasady, bezwzględny i nieograniczony w czasie. Nawet zwolnienie doradcy z tajemnicy przez klienta nie zwalnia doradcy z zachowania tajemnicy zawodowej.

Doradcy podatkowi jako obowiązani do zachowania tajemnicy zawodowej otrzymali ustawowe instrumenty do jej obrony. Przepisy poszczególnych procedur przewidują gwarancje ochrony tajemnicy zawodowej, jak też wskazują okoliczności i przesłanki, na podstawie których sąd może doradcę zwolnić z tajemnicy zawodowej.

Zgodnie z art. 180 KPK, doradcy podatkowi mogą być przesłuchiwanymi co do faktów objętych tajemnicą zawodową tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu. Do powyższego przepisu

odwołuje się także Kodeks karny skarbowy (art. 113 § 1 KKS). Ustawodawca przewidział, że zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy doradcy podatkowego może mieć miejsce jedynie w sytuacji, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu. Tym samym, zwolnienie z tej tajemnicy powinno mieć charakter absolutnie wyjątkowy na co zwrócił uwagę Prokurator Generalny, w piśmie z dnia 22 kwietnia 2004 r. skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego.

Podobnie jak radcom prawnym i adwokatom, doradcom podatkowym przysługuje wolność słowa. Statuuje ją art. 37a UDP. Korzystając z tego przywileju, doradca podatkowy powinien kierować się w jej ramach przepisami prawa oraz rzeczową potrzebą.

W zakresie wolności słowa ustawa o doradztwie podatkowym przewiduje tzw. immunitet materialny. Zatem w przypadku nadużycia wolności słowa (która w normalnym trybie byłaby przestępstwem ściganym z oskarżenia prywatnego), doradca wyjęty jest spod jurysdykcji prawa karnego. Jednocześnie za taki czyn doradca ponosi odpowiedzialność dyscyplinarną. Jednak nie wyłącza to wobec doradcy podatkowego odpowiedzialności porządkowej za naruszenie powagi, spokoju lub porządku czynności sądowych, ubliżenia sądowi, organom lub stronom i uczestnikom postępowania. Przepisy ustrojowe dotyczące sądów powszechnych ani sądów administracyjnych w żaden sposób nie przewidują tutaj wyłączenia (Dominik Szczygieł, Pozycja doradcy podatkowego wobec organów wymiaru sprawiedliwości, *iustitia* marzec 2014).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 22 listopada 2004 r., sygn. akt SK 64/2003 słusznie zauważył, że interes osób korzystających z pomocy osoby wykonującej zawód zaufania publicznego, może znaleźć się w konflikcie z innymi dobrami, również zasługującymi na ochronę, w szczególności dotyczącymi interesu całego społeczeństwa. Trybunał zwraca uwagę, że konflikt taki zachodzi w szczególności w związku z wykonywaniem przez państwo jednej z jego podstawowych funkcji, a mianowicie – sprawowaniem wymiaru sprawiedliwości. Jak powszechnie wiadomo, wszystkie regulacje dotyczące procedur przewidują obowiązek wystąpienia charakterze świadka. I tak, art. 83 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego stanowi zasadę, że „Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka”. Identycznie sformułowany jest art. 261 § 1 Kodeksu postępowania cywilnego. Jeszcze wyraźniej ujmuje tę zasadę Kodeks postępowania karnego, który w art. 177 § 1 przewiduje, że „Każda osoba wezwana w charakterze świadka ma obowiązek stawić się i złożyć zeznania”. Konflikt pomiędzy sferą życia prywatnego a obowiązkiem składania zeznań może ujawnić się w przypadku każdej osoby wezwanej jako świadek. Tego rodzaju sprzeczność interesów musi być jednak, co do zasady, rozstrzygnięta na płaszczyźnie moralnej. Inaczej przedstawia się jednak sytuacja, gdy jako świadek ma wystąpić osoba, będąca powiernikiem cudzej tajemnicy. Złożenie zeznań (lub na podst. art. 761 Kodeksu postępowania cywilnego złożenie wyjaśnień lub zasięgnięcie informacji przez organ egzekucyjny) co do okoliczności objętych tajemnicą zawodową pozostaje w wyraźnej sprzeczności z obowiązkiem wynikającym z przepisów regulujących wykonywanie zawodu.

Trybunał słusznie zauważył, że ustawodawca jest świadomy istnienia wskazanych konfliktów i rozwiązuje je poprzez wprowadzenie wyjątków od zasady, że każdy, kogo wezwano w charakterze świadka, jest zobowiązany zeznawać. Wszystkie ustawy proceduralne przewidują sytuacje szczególne, w których można się uchylić od odpowiedzi na pytanie lub odmówić zeznań. Regulacja zawarta w Kodeksie postępowania administracyjnego i Kodeksie postępowania cywilnego jest stosunkowo prosta. Kodeks postępowania administracyjnego w art. 83 § 2 stanowi, iż „świadek może odmówić odpowiedzi na zadane mu pytanie, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich (...) na odpowiedzialność karną, hańbę lub dotkliwą i bezpośrednią szkodę majątkową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej”. Podobnie w art. 261 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego ustawodawca

przewiduje, że świadek może odmówić odpowiedzi na zadane mu pytanie, jeżeli zeznanie mogłoby narazić jego lub jego bliskich (...) na odpowiedzialność karną, hańbę lub dotkliwą i bezpośrednią szkodę majątkową albo jeżeli zeznanie miałoby być połączone z pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej”.

Analogiczna regulacja zawarta jest w art. 196 § 2 ustawy z 29.8.1997 r. - Ordynacja podatkowa. Z powyższego wprost wynika, że w postępowaniu administracyjnym i podatkowym nie ma możliwości zwolnienia doradcy podatkowego przesłuchiwanego w charakterze świadka z obowiązku zachowania tajemnicy. Odmowa złożenia zeznań czy odpowiedzi na poszczególne pytania przez doradcę podatkowego oczywiście nie stanowi czynu zabronionego. Jeżeli jednak doradca podatkowy zostałby zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, ma obowiązek złożyć zeznania i wówczas stosuje się wobec niego wszystkie przewidziane w KPK środki przymusu celem uzyskania tych zeznań. Powyższe uwagi dotyczą zarówno złożenia zeznań przed sądem, jak i przedłożenia dokumentów objętych tajemnicą zawodową. Zatem w przypadku uchylenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, obowiązek ujawnienia dotyczy nie tylko wiedzy o faktach, ale również powstaje obowiązek udostępnienia wszelkich posiadanych w sprawie dokumentów, nośników informatycznych, notatek, etc.

Trafnie Trybunał zwraca uwagę w cytowanym wyroku, że ustawodawca uwzględniła wprowadzone przez siebie obowiązki niektórych grup zawodowych czy osób sprawujących określone funkcje. Ustawodawca – raz decydując się na obciążenie określonej grupy zawodowej obowiązkiem zachowania tajemnicy – postępuje konsekwentnie, tj. w innych ustawach, wprowadzających obowiązek składania zeznań, przewiduje możliwość zachowania milczenia przez osoby związane tajemnicą. W przeciwnym razie, w pewnych sytuacjach wypełnienie obowiązku dyskrekcji byłoby niemożliwe, a ochrona osób, w których interesie ten obowiązek wprowadzono, okazałaby się iluzoryczna. Zwraca przy tym uwagę fakt, że Trybunał nie wprowadza rozróżnienia na możliwość zwolnienia od obowiązku składania zeznań ze względu na tajemnicę zawodową na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego i Kodeksu postępowania cywilnego, uznając normy tam zawarte za tożsame.

W stosunku do doradców podatkowych wyjątek od obowiązku składania zeznań wynika z art. 180 § 2 Kodeksu postępowania karnego. Przepis ten stanowi, że osoby obowiązane do zachowania tajemnicy doradcy podatkowego 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. Nie ma więc legitymacji do zwolnienia z tajemnicy zawodowej Krajowa Izba Doradców Podatkowych (oprócz sytuacji przewidzianych w ustawie o doradztwie podatkowym, odnoszących się do funkcjonowania Sądów Dyscyplinarnych, działających w zw. z art. 79 ustawy o doradztwie podatkowym na podstawie przepisów Kodeksu postępowania karnego). Nie ma także takiej możliwości organ egzekucyjny jakim jest komornik sądowy, organ podatkowy, ani Inspektor Kontroli Skarbowej. Tylko i wyłącznie sąd mógłby wydać odpowiednie orzeczenie i zwolnić doradcę podatkowego z tajemnicy zawodowej.

Jak słusznie zauważył Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w postanowieniu z 18 września 2009 r., sygn. akt II AKz 472-478/2009 (podobnie: Sąd Apelacyjny w Krakowie w postanowieniu z dnia 19 marca 2009 r., sygn. akt II AKz 64/2009) zakres okoliczności objętych zwolnieniem powinien być oznaczony dokładnie. Ogólnikowe określenie zakresu zwolnienia sprawiałoby, że zwolnienie nie dotyczyłoby konkretnych okoliczności, ale było *carte blanche* dowolnego korzystania przez organy śledcze z uchylenia tajemnicy zawodowej. Wg sądu oczywistym jest, że to na wnioskodawcy (prokuratorze) spoczywa ciężar wskazania i udowodnienia przesłanek

uzasadniających zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego. Nie wypełniając tego obowiązku, prokurator naraża się na nieuwzględnienie (oddalenie) składanego wniosku.

Trybunał Konstytucyjny, we wzmiarkowanym wcześniej wyroku z 22 listopada 2004 r. zwrócił również uwagę, że przepisy prawa karnego materialnego penalizują ujawnianie tajemnicy zawodowej. Ustawodawca nie traktuje obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej wyłącznie w kategoriach stosunku prywatnoprawnego, zachodzącego pomiędzy doradcą a klientem, lecz w art. 266 Kodeksu karnego przewiduje odpowiedzialność karną każdego, „kto wbrew przepisom ustawy lub przyjętemu na siebie zobowiązaniu, ujawnia lub wykorzystuje informację, z którą zapoznał się w związku z pełnioną funkcją, wykonywaną pracą, działalnością publiczną, społeczną, gospodarczą lub naukową.” W świetle powyższego przepisu nie sposób zakwestionować oceny, że na poziomie ustawodawstwa zwykłego tajemnica doradcy podatkowego została ukształtowana w kategoriach obowiązku. Jest to obowiązek ustawy a sankcją za jego naruszenie jest nie tylko cywilnoprawna odpowiedzialność wobec klienta, ale także – na wniosek pokrzywdzonego – sankcja karna. Za popełnienie czynu sankcjonowanego w art. 266 § 1 KK przewidziana jest kara grzywny, ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do 2 lat (Komentarz do art. 266 Kodeksu karnego, Joanna Piórkowska – Flieger).

Obowiązek ten jest nierozzerwalnie związany właśnie z wykonywaniem przez doradcę podatkowego zawodu zaufania publicznego. Jego istnienie, obwarowane sankcją karną, stanowi dla osób poszukujących pomocy gwarancję poufności.