

Tajemnica zawodowa radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego a obowiązek raportowania schematów podatkowych przez promotorów

Professional secrecy of an attorney-at-law, advocate and tax advisor and the obligation to report tax schemes by promoters

Abstrakt

Celem publikacji jest dokonanie oceny zgodności (niesprzeczności) instytucji prawnej obowiązku raportowania schematów podatkowych a instytucją obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez radcę prawnego, adwokata oraz doradcę podatkowego. Zgodnie z wolą ustawodawcy promotorem obowiązującym do raportowania schematów podatkowych może być bowiem także, w ramach wykonywanych czynności zawodowych, przedstawiciel każdego z wyżej wymienionych zawodów prawniczych. W tym celu autor przedstawia istotę tajemnicy zawodowej poszczególnych zawodów prawniczych zarówno poprzez analizę treści samych przepisów ustaw korporacyjnych je normujących, jak również poprzez przytoczenie stanowisk przedstawicieli poszczególnych samorządów prawniczych na znaczenie i rolę tajemnicy zawodowej w kontekście wykonywanego zawodu. Częścią publikacji jest także analiza przepisów prawa innych dziedzin prawa niż przepisy samorządowe zawodów prawniczych, które mają wpływ na ocenę istoty tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego, w tym zwłaszcza poprzez określenie jej granic. W konsekwencji

w dalszej części artykułu autor przedstawia i omawia instytucję obowiązku raportowania schematów podatkowych także w kontekście podmiotów, które objęte są obowiązkiem raportowania na podstawie przepisów państw trzecich oraz możliwości zwolnienia radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej przez podatnika. Finalnie autor dokonuje oceny obowiązku raportowania schematów podatkowych z perspektywy zasad i standardów tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata i doradcy podatkowego oraz wzajemnej niesprzeczności tychże instytucji w uwzględnieniu różnego rodzaju obowiązków ciążących na profesjonalnych pełnomocnikach w związku z możliwymi wariantami schematów podatkowych, jak również okolicznościami faktycznymi.

Słowa kluczowe: tajemnica zawodowa radcy prawnego, tajemnica zawodowa adwokata, tajemnica zawodowa doradcy podatkowego, schemat podatkowy, schemat podatkowy standaryzowany, raportowanie schematów podatkowych

Abstract

The aim of the publication is to assess the compatibility (non-contradiction) of the legal institution of the obligation to report tax schemes and the institution of the obligation to maintain professional secrecy by an attorney-at-law, advocate and tax advisor. Pursuant to the will of the legislator, each of the above-mentioned legal professions as part of their professional activities will may also be the promoter obliged to report tax schemes. For this purpose, the author presents the essence of professional secrecy of individual legal professions, both by analyzing the content of the corporate laws that regulate them, as well as by citing the positions of representatives of individual legal self-governments on the importance and role of professional secrecy in the context of their profession. Part of the publication is also an analysis of legal provisions in other areas of law than the corporate law regulations of legal professions, which have an impact on the assessment of the essence of professional secrecy of an attorney-at-law, advocate and tax advisor, in particular by delineating its

boundaries. Consequently, in the further part of the article, the author presents and discusses the institution of the obligation to report tax schemes also in the context of entities that are subject to the reporting obligation under the provisions of third countries and the possibility of exempting an attorney-at-law, advocate and tax advisor from professional secrecy by a taxpayer. Finally, the author assesses the obligation to report tax schemes from the perspective of the principles and standards of professional secrecy of an attorney-at-law, advocate and tax advisor and the mutual non-contradiction of these institutions, considering various types of obligations incumbent on professional representatives in connection with possible variants of tax schemes as well as factual circumstances.

Keywords: professional secrecy of an attorney-at-law, professional secrecy of an advocate, professional secrecy of a tax advisor, tax scheme, standardized tax scheme, reporting tax schemes

Zapoczątkowana w 2016 roku przez polskiego ustawodawcę działalność legislacyjna polegająca na przeciwdziałaniu erozji dochodów podatkowych budżetu państwa wskutek m.in. działań podatników polegających na unikaniu opodatkowania, jest kontynuowana, czego efektem jest m.in. wdrożenie, w ślad za unijnym prawodawcą¹, obowiązku raportowania schematów podatkowych (MDR). Nie kwestionując skali problemu oraz zasadności działań podejmowanych przez polskiego prawodawcę, konieczne pozostaje rozważenie, czy rozwiązania legislacyjne, które ustawodawca podejmuje, w istocie nie pozostają w sprzeczności z zasadami ogólnymi nie tylko prawa podatkowego, ale zasadami i gwarancjami konstytucyjnymi, które stanowią fundament całego systemu prawnego obowiązującego w Polsce, a co najmniej z dotychczasowym ich rozumieniem (i umiejscowieniem w ramach systemu). Niniejszy artykuł stanowi próbę kontynuacji dyskursu naukowego oraz praktycznego, jaki prowadzony jest w kontekście

¹ 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 139/2018/1.

obowiązku zawartego w Ordynacji podatkowej², raportowania schematów podatkowych przez promotorów, którzy są radcami prawnymi, adwokatami lub doradcami podatkowymi w zakresie świadczonych przez nich usług zawodowych (pomocy prawnej) oraz wobec istnienia obowiązku zachowania przez każdego z nich tajemnicy zawodowej³. Celem niniejszego artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy przepisy o.p. nakładające obowiązek raportowania schematów podatkowych przez radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych, o których wiedzę pozyskali oni w wyniku świadczonych usług prawnych, nie są sprzeczne z przepisami korporacyjnymi (ustawą o radcach prawnych⁴, Prawem o adwokaturze⁵, ustawą o doradztwie podatkowym⁶), a nade wszystko nie stoją w sprzeczności z zasadami konstytucyjnymi.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, dalej jako: o.p.

³ Zob. wniosek Krajowej Izby Doradców Podatkowych o zbadanie zgodności ustawy w zakresie raportowania schematów podatkowych z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, <https://kidp.pl/files/newsall/6259.pdf> [dostęp 18.09.2021] oraz artykuły prasowe: *Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych*, <https://kidp.pl/aktualnosciall.php/3/5058> [dostęp 18.09.2021]; *Doradcy: raportowanie schematów podatkowych tylko z poszanowaniem tajemnicy zawodowej – kolejne publikacje o obronie tajemnicy zawodowej*, <https://kidp.pl/aktualnosciall.php/10/5071> [dostęp 18.09.2021] czy podcast przedstawicieli nauki: *Karta Praw Podstawowych w sprawach podatkowych*. Agnieszka Franczak, <https://dziendobrypodatki.pl/044-karta-praw-podstawowych-w-sprawach-podatkowych-agnieszka-franczak/> [dostęp 18.09.2021]; *Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych sporządzona na zlecenie Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie: zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcę prawnego działającego w charakterze „promotora”, który realizuje obowiązek informacyjny o powstaniu schematu podatkowego u klienta („korzystającego”)*, <https://oirp.szczecin.pl/wp-content/uploads/2019/06/Opinia-z-26.06.2019-r.-zwolnienie-z-tajemnicy-schematy-podatkowe.pdf> [dostęp 18.09.2021]; M. Duda, *Sporządzanie opinii podatkowych w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2020, Nr 3, Legalis/el.; zob. szerzej w kontekście raportowania schematów podatkowych i ochrony praw podstawowych – B. Brzeziński, A. Franczak, *Wymiana informacji podatkowych a ochrona praw podstawowych w sferze opodatkowania – wyrok TSUE w sprawie borelioz (C-682/15)*, „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2019, nr 17, Legalis/el.

⁴ Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 75 ze zm., dalej jako: u.r.p.

⁵ Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1651 ze zm., dalej jako: p.a.

⁶ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 130 ze zm., dalej jako: u.d.p.

1. Tajemnica zawodowa radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego

Istota tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego determinowana jest rolą i znaczeniem radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych jako zawodów zaufania publicznego w systemie prawa. Istota jej ustanowienia i przestrzegania stanowi ponadto, w kontekście świadczonej przez radcę prawnego, adwokata oraz doradcę podatkowego pomocy prawnej, warunek *sine qua non* prawidłowej realizacji zasady demokratycznego państwa prawa i wolności obywatelskich oraz prawa do sądu⁷. Przepis art. 9 Kodeksu etyki radcy prawnego⁸ stanowi bowiem, że **dochowanie tajemnicy zawodowej jest prawem i obowiązkiem radcy prawnego i stanowi podstawę zaufania klienta i jest gwarancją praw i wolności**. Jeszcze dobitniej istotę tajemnicy zawodowej określa się na gruncie przepisów korporacyjnych adwokatury. Podnosi się bowiem, że „Jakkolwiek prerogatywa w postaci wyposażenia adwokatów w szczególną tajemnicę zawodową, przypisaną właśnie społecznemu posłannictwu

⁷ Odpowiednio art. 2 oraz rozdział II, w tym art. 45, Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.; tak L. Korczak, [w:] T. Scheffler (red.), *Kodeks Etyki Radcy Prawnego. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2021, Legalis/el., art. 15; zob. też Z. Klatka, *Wykonywanie zawodu radcy prawnego i adwokata*, Warszawa 2004, s. 64; Z. Klatka, [w:] *Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania*, A. Bereza (red.), Warszawa 2011, s. 167; K. Kwapisz, *Ustawa o radcach prawnych. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 17, którzy w kontekście tajemnicy zawodowej podmiotów świadczących pomoc prawną podkreślają aspekt prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości.

⁸ Kodeks etyki radcy prawnego, załącznik do uchwały Nr 3/2014 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Radców Prawnych z dnia 22 listopada 2014 r., Legalis/el., <https://kirp.pl/etyka-i-wykonywanie-zawodu/etyka/kodeks-etyki-radcy-prawnego/> [dostęp 18.09.2021]; podobnie: § 19 ust. 1 Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu, który stanowi, że „Adwokat zobowiązany jest zachować w tajemnicy oraz zabezpieczyć przed ujawnieniem lub niepożądanym wykorzystaniem wszystko, o czym dowiedział się w związku z wykonywaniem obowiązków zawodowych” – Obwieszczenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej) z dnia 27 lutego 2018 r. (K.Adw z 2018 r. poz. 3) oraz art. 6 ust. 1 Zasad etyki doradców podatkowych, który brzmi „Doradca podatkowy ma obowiązek zachować w tajemnicy wszelkie fakty i informacje, jakie powziął w związku z wykonywaniem zawodu, z wyjątkiem przypadków przewidzianych w odrębnych ustawach” – Załącznik do uchwały nr 237/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych, https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html [dostęp 18.09.2021].

adwokata, przez samych adwokatów była i jest nadal traktowana jako świętość zawodowa, to jednak podejścia tego nie podziela – i nie szanuje – zarówno legislatura, jak i sądownictwo, a także prokuratura. Dobitnie temu zaświadczą zarówno zmiany w stanie prawnym, jak i praktyka, która z owych zmian ochoczo korzysta⁹. Pomijając patetyczny wydźwięk oraz ocenę podejścia organów wymiaru sprawiedliwości do tajemnicy adwokackiej, zaaprobować należy umiejscowienie tajemnicy zawodowej jako fundamentu zawodów prawniczych.

Znaczenie tajemnicy zawodowej dla ukonstytuowania zawodu radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego podkreśla się *expressis verbis* nie tylko w nauce prawa, ale przede wszystkim w praktyce organów samorządowych tychże zawodów. Wskazuje się m.in., właśnie charakteryzując zawody zaufania publicznego, rolę ustawodawcy w kształtowaniu znaczenia tej grupy zawodów na nie-sprzecznej, opartej na cechach konstytutywnych i relewantnych dla życia publicznego wartościach. Zaznacza się bowiem, że „(...) cechy zawodów zaufania publicznego należące do drugiej z wyróżnionych wyżej grup mają charakter heterogenny względem danego środowiska zawodowego oraz względem szerzej pojmowanych stosunków społecznych (życiowych) związanych z danym zawodem, gdyż cechy te są w istocie kreowane przez samego ustawodawcę, który kształtuje je zgodnie z preferowanymi przez siebie wartościami i interesami. Do tego rodzaju konstytutywnych dla zawodu zaufania publicznego cech, które są tworzone przez samego ustawodawcę (i które w przypadku danego zawodu nie mogą zaistnieć samoczynnie), należą m.in. określone warunki dostępu do danego zawodu, a więc konkretne wymagania, jakie należy spełnić, by uzyskać prawo do wykonywania wchodzącego w grę zawodu. **Należą tu również takie konstytutywne cechy zawodów zaufania publicznego, jak nakaz zachowania przez osoby wykonujące te zawody tajemnicy zawodowej oraz uwolnienie tychże osób**

⁹ J. Naumann, *Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2020, Legalis/el.

od odpowiedzialności karnej za nieujawnienie informacji stanowiących tajemnicę zawodową [pogrubienie – C.G.]”¹⁰.

Tajemnica zawodowa (i obowiązek jej bezwzględne zachowania) stanowi zatem warunek konstytuujący istnienie wolnego zawodu jako zawodu zaufania publicznego. Kontynuując wywód o niesprzeczności oraz zupełności prawa, a zatem teorii opartej na koncepcji racjonalnego prawodawcy, zaznaczyć należy, że o znaczeniu zasady – obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej świadczy choćby fakt, że przepisy prawa korporacyjnego¹¹ nie dopuszczają możliwości zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata czy doradcy podatkowego, nie tylko przez organy władzy publicznej, ale także przez ich dysponentów – klientów radców prawnych, adwokatów lub doradców podatkowych¹². Pamiętać dodatkowo należy, że ustanowienie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie ma służyć osobom wykonującym zawód zaufania publicznego, ale ma na celu zagwarantowanie poszanowania prawa do prywatności oraz prawa do otrzymania nieskrępowanej pomocy prawnej przez korzystających z tej pomocy¹³.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej podnoszony na gruncie przepisów korporacyjnych przybiera postać nie tylko fundamentu, ale również wyznacza granice zawodów prawniczych i jest interpretowany ściśle restryktywnie. Zasada obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej na gruncie zawodów prawniczych wyrażona została w art. 3 ust. 3 u.r.p., art. 6 ust. 1 p.a. oraz art. 37 ust. 1 u.d.p. Wszystkie trzy jednostki

¹⁰ M. Szydło, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I. *Komentarz do art. 1–86*, Warszawa 2016, Legalis/el., art. 17; podobnie W. Skrzydło, S. Grabowska, R. Grabowski (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz encyklopedyczny*, Warszawa 2009, s. 740.

¹¹ Rozumieć przez to należy przepisy u.r.p., p.a., u.d.p.

¹² Tak należy m.in. wywodzić z postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2012 r., SDI 32/12, Legalis nr 549636, tak wprost Sąd Najwyższy – Izba Dyscyplinarna w uzasadnieniu postanowienia z dnia 22 października 2019 r., II DSI 51/19, za: Katarzyna Zaczekiewicz-Zborska, *SN: Klient nie może zwolnić radcy z tajemnicy zawodowej*, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/klient-nie-moze-zwolnic-radcy-z-tajemnicy-zawodowej,492362.html> [dostęp 18.09.2021]; tak też zdaje się L. Korczak, [w:] T. Scheffler (red.), *Ustawa o radcach prawnych. Komentarz*, Warszawa 2018, art. 3 u.r.p., Legalis/el.

¹³ Trywializmem jest stwierdzenie, że otrzymanie pomocy prawnej w ujęciu materialnym, tj. pełnej, nieskrępowanej i wyczerpującej informacji o sytuacji prawnej, w jakiej klient radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego się znajduje, wymaga uprzedniego pełnego i szczegółowego przedstawienia sytuacji faktycznej tego klienta.

redakcyjne zawierają w istocie tę samą treść, wedle której radca prawny, adwokat oraz doradca podatkowy obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej. Komentując jednostkę redakcyjną, przedstawiciele samorządu zawodowego podkreślają, że **„Nakaz zachowania tajemnicy zawodowej jest fundamentalnym obowiązkiem radcy prawnego, bez niego nie można mówić o wykonywaniu zawodu zaufania publicznego – albowiem nie można zbudować zaufania pomiędzy radcą prawnym a klientem. Klient musi mieć pewność, że informacje przekazane radcy prawnemu są objęte tajemnicą zawodową. Rolą radcy prawnego jest zachowanie tej tajemnicy. Samorząd zawodowy zobligowany jest przeciwdziałać próbom jej naruszania zarówno w przypadku zmian prawa, jak również działań organów władzy publicznej [pogrubienie – C.G.]”**¹⁴.

Również przepisy poszczególnych procedur sądowych oraz administracyjnych nie normują takiej możliwości, a wobec jednoznacznego brzmienia przepisów korporacyjnych w istocie uniemożliwiają zgodne z prawem przeprowadzenie dowodu z wiedzy świadka będącego radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym¹⁵. Wyłącznie przepisy procedury karnej, poprzez art. 180 § 2 Kodeksu postępowania karnego¹⁶, konstytuują możliwość zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcę prawnego, adwokata oraz doradcę podatkowego. Zważyć przy tym należy, że w zakresie tym dochodzi do posłużenia się przez

¹⁴ L. Korczak, [w:] T. Scheffler (red.), *Ustawa...*, art. 3 u.r.p.

¹⁵ Wskazać należy, że procedury cywilna, administracyjna oraz sądownoadministracyjna nie normują zakazu przeprowadzenia dowodu z przesłuchania radcy prawnego, adwokata czy doradcy podatkowego w zakresie wiążącej go tajemnicy zawodowej (tzw. dowód z zatrutego drzewa), jednakże poprzez przepisy korporacyjne w istocie obligują w takim przypadku radcę prawnego, adwokata oraz doradcę podatkowego do odmowy odpowiedzi na pytanie z uwagi na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Wobec braku przepisów proceduralnych, które zakazywałyby przeprowadzanie dowodów z zeznań radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych w zakresie, w jakim posiadana przez nich wiedza została pozyskana w ramach świadczenia pomocy prawnej, brak jest podstaw do stwierdzenia, że organ prowadzący postępowanie winien z urzędu odstąpić od przeprowadzania takiego dowodu. Zwłaszcza że o tym, czy dana wiedza została pozyskana w ramach świadczenia pomocy prawnej przez radcę prawnego, adwokata oraz doradcę podatkowego, wiedzą wyłącznie osoby wykonujące te zawody oraz osoby, które wiedzę tę im przekazały. Zwłaszcza organ prowadzący postępowanie nie jest w stanie *a priori* oraz *prima facie* ustalić, czy fakty, na które zeznawać ma świadek, objęte są tajemnicą zawodową, czy też nie.

¹⁶ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.

prawodawcę zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 § 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten bowiem stanowi, że 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.

Jak zatem widać, polski ustawodawca – poprzez szereg unormowań prawnych regulujących obowiązek zachowania tajemnicy radcowskiej, adwokackiej oraz doradcy podatkowego – ukonstytuował jej zasadniczą rolę i miejsce w systemie prawa celem zapewnienia gwarancji realizacji praw i wolności obywatelskich oraz zasad funkcjonowania tak demokratycznego państwa prawa, jak i wymiaru sprawiedliwości, a ponadto materialnej gwarancji ochrony praw i wolności obywatelskich. Wyłącznie bowiem w ściśle ograniczonych przypadkach, wynikających z ważenia wartości konstytucyjnych, jak właśnie prawa i wolności obywatelskie oraz dobro wymiaru sprawiedliwości, może dojść do zwolnienia z tajemnicy zawodowej osób wykonujących zawody zaufania publicznego, i tylko wtedy, gdy wymaga tego dobro wymiaru sprawiedliwości, a okoliczności (fakty), których ustalenie ma nastąpić w wyniku zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcy prawnego i adwokata, nie mogą zostać ustalone w żaden inny sposób, za pomocą innego środka dowodowego. Tym samym ustawodawca, dopuszczając możliwość zwolnienia radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, kreuje bardzo jednoznaczne i rygorystyczne przesłanki, które wymagają kumulatywnego ich spełnienia (koniunkcja).

Wyłom od obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej wprowadza art. 3 ust. 6 u.p.r., art. 6 ust. 4 p.a. oraz art. 37 ust. 4 u.d.p. w zakresie, w jakim

przepisy te stanowią, że obowiązek ten nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p. – w zakresie określonym tymi przepisami. Zauważyć zatem należy, że literalna wykładnia przepisów determinowałaby wniosek o odejściu polskiego ustawodawcy od dotychczasowego, bezwzględnie zakazu ujawniania tajemnicy zawodowej w zakresie, w jakim powołane w poprzednim akapicie jednostki redakcyjne wyłączają obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej *ipso iure*. Tym samym oczywiste *prima facie* zdaje się być obniżenie standardów zwłaszcza dla realizacji gwarancji praw i wolności obywatelskich. Podkreśla się jednak, że także w innych aktach prawnych zawarte są przypadki wyłączenia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej zawodów prawniczych, jak np. w ustawie „o sejmowej komisji śledczej w zakresie przesłuchania, w ustawie o ochronie konsumentów i konkurencji w zakresie przeszukania oraz ustawa o policji w zakresie wykorzystywania informacji pocztowych, telekomunikacyjnych i internetowych”¹⁷.

Reasumując powyższą część, podkreślić należy zasadniczą rolę tajemnicy zawodowej radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych, tak dla prawidłowego funkcjonowania systemu prawa, realizacji gwarancji konstytucyjnych praw i wolności, jak i możliwości faktycznego świadczenia pomocy prawnej, a zatem wykonywania zawodu prawniczego. Należy jednocześnie dostrzec rozdźwięk w postrzeganiu tejże tajemnicy przez członków tychże samorządów a ustawodawcą, który w szeregu ustaw wprowadza drobne wyjątki od zasady ogólnej. Z jednej strony należy stanowczo opowiedzieć się przeciwko tego rodzaju praktyce legislacyjnej, albowiem najdrobniejszy wyjątek od zasady w istocie prowadzi do jej upadku właśnie w wyniku naruszenia jej bezwzględności, niepodważalności. Z drugiej jednak strony należy pamiętać, że tajemnica zawodowa oraz świadczenie pomocy prawnej służyć ma obywatelom celem pozyskania wiedzy na temat ich sytuacji prawnej. Nie ma natomiast zmierzać do ułatwiania bezkarnego podejmowania działań, które z punktu widzenia interesów państwa nie są zjawiskami przez nie pożądanymi.

¹⁷ L. Korczak, [w:] T. Scheffler (red.), *Ustawa...*

2. Obowiązek raportowania schematów podatkowych przez radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych

Polski ustawodawca przy okazji wprowadzenia przepisów o schematach podatkowych wprowadził do porządku prawnego również instytucję, która dotąd była nieznana w polskim porządku prawnym w kontekście profesjonalnych pełnomocników – adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych. Instytucja ta polega na możliwości zwolnienia pełnomocnika (w rozumieniu o.p. „promotora”) z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez samego klienta¹⁸, zaś do przepisów korporacyjnych adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych wprowadzone zostały przepisy *explicite* wyrażające, że nie stanowi naruszenia tajemnicy zawodowej radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych przekazanie informacji na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p.¹⁹ Rozwiązanie to jest nietypowe, albowiem przeczy dotychczasowemu, jednolitemu rozumieniu znaczenia tajemnicy zawodowej tychże profesji w kontekście prawa do otrzymania pomocy prawnej na gruncie każdej z gałęzi prawa. Jak wskazano powyżej, możliwość zwolnienia z tajemnicy zawodowej adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego była dotąd limitowana wyłącznie *de facto* do postępowania karnego, a i to w ściśle określonych, szczególnych warunkach (przypadkach)²⁰. W przypadkach tych dochodziło jednak do stosowania konstytucyjnej zasady proporcjonalności²¹, tj. ingerowania w konstytucyjne wolności i prawa poprzez uprzednio dokonywane wartościowanie między wartościami, jakimi są prawda oraz prawo do otrzymania faktycznej i nieskrępowanej pomocy prawnej.

¹⁸ Art. 86b § 7 o.p.

¹⁹ Art. 6 ust. 4 pkt 2 p.a. i art. 3 ust. 6 pkt 2 u.r.p., art. 37 ust. 4 pkt 2 u.d.p.

²⁰ Przesłanki warunkujące możliwość zwolnienia radcy prawnego czy adwokata z tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym reguluje art. 180 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 534 ze zm. Warto zauważyć nie tylko wysokie wymogi odnoszące się do przesłanek warunkujących możliwość zwolnienia przez sąd powszechny radcy prawnego lub adwokata z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, ale co jeszcze bardziej znamienne, to fakt, że wedle art. 178 pkt 1 tejże ustawy zwolnienie z tajemnicy zawodowej przedstawicieli przedmiotowych profesji nie może dotyczyć tajemnicy obrończej.

²¹ Art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Zaczynając analizę poszczególnych przepisów prawa podatkowego, przywołać należy treść art. 86b § 1 o.p. Przepis ten stanowi, że promotor²² (którym w szczególności – jak podkreśla ustawodawca – jest radca prawny, adwokat oraz doradca podatkowy, który opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia) przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

Kluczowym z punktu widzenia omawianej problematyki jest art. 86b ust. 4 pkt 1 o.p., który stanowi, że w przypadku, gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i **promotor nie został zwolniony przez korzystającego²³ z obowiązku jej zachowania w tym zakresie**, promotor niezwłocznie informuje pisemnie korzystającego w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego (w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej), o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Przepis ten normuje zatem powołaną na wstępie instytucję zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcę prawnego, adwokata lub doradcę podatkowego, przyznając w tym zakresie kompetencję korzystającemu.

²² Definicja promotora została zawarta w art. 86a § 1 pkt 8 o.p. Zgodnie z nią przez „promotora” rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, **która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia**.

²³ Korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia – art. 86a § 1 pkt 3 o.p.

Z brzmieniem art. 86b § 4 pkt 1 o.p. koresponduje norma zawarta w przepisie art. 86b § 7 o.p. Stanowi on, że nie jest naruszeniem obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;

2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym;

3) przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Z powyższego wypływają dwa zasadnicze aspekty warunkujące obowiązek raportowania schematów podatkowych oraz ich zakres. Z powołanego przepisu wynika bowiem, że w pierwszej kolejności należy rozróżnić przypadki, w których dochodzi do udostępnienia, przygotowania, wdrożenia lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez korzystającego ze względu na rodzaj owego schematu podatkowego. Wykładając art. 86b § 7 pkt 1 o.p. *a contrario*, stwierdzić bowiem należy, że ustawodawca przyjął, iż tajemnica zawodowa obejmuje wyłącznie schematy podatkowe (oraz schematy podatkowe transgraniczne, o czym niżej), **natomiast nie dotyczy schematów podatkowych standaryzowanych.**

Schemat podatkowy standaryzowany rozumiany jest jako **schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego**²⁴. Jak wynika zaś z brzmienia art. 86b § 7 pkt 2 o.p., polski ustawodawca nie dostrzega w takim przypadku potrzeby zwalniania radcy prawnego, adwokata czy doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jako warunku przekazania informacji o udostępnieniu, przygotowaniu, wdrożeniu lub podjęciu pierwszej czynności

²⁴ Art. 86a § 1 pkt 11 o.p.

związanej z wdrożeniem schematu podatkowego przez korzystającego ze względu na rodzaj owego schematu podatkowego. Podyktowane jest to treścią art. 86f § 1 i 2 o.p., statuującego zakres informacji, które promotor winien w przypadku takiego schematu podatkowego przekazać Ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Z analizy zakresu informacji, które promotor winien przekazać w przypadku nieuzyskania zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, wywieść można wnioszek, że wobec nieujawniania danych podmiotów, których schemat podatkowy standaryzowany dotyczy, nie istnieje (a przynajmniej nie *prima facie*) ryzyko ujawnienia tajemnicy zawodowej. Powołany wyżej art. 86f § 2 o.p. stanowi bowiem, że w sytuacji, gdy promotor lub wspomagający jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej **i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania, przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym, który jest schematem podatkowym standaryzowanym, nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, oraz informacji o wskazanie danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1 art. 86f § 1 o.p.²⁵, znanych przekazującemu informację podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd, lub których schemat ten może dotyczyć, oraz wskazanie danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1 art. 86f § 1 o.p.²⁶, znanych przekazującemu informację innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują.**

²⁵ Są to: dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu - numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym.

²⁶ *Ibidem*.

Zaznaczyć w tym miejscu należy, że ustawodawca nie normuje, w jakim trybie oraz w jaki sposób korzystający miałby zwalniać z tajemnicy zawodowej radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych. Jak wskazało Ministerstwo Finansów, „Za skuteczne zwolnienie z tajemnicy zawodowej uznać należy pisemne oświadczenie korzystającego lub osoby umocowanej do jego reprezentowania, że zwalnia on promotora z tajemnicy zawodowej w zakresie danego schematu podatkowego (która to możliwość wynika regulacji ustawowych – art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej). Promotor jednak nie posiada uprawnienia, aby nie zaakceptować zwolnienia go z tajemnicy zawodowej – z uwagi, że kompetencja w zakresie zwolnienia z tajemnicy zawodowej leży po stronie korzystającego. W sytuacji, gdy otrzyma pisemne oświadczenie o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej, będzie na nim ciążył obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym. Następnie powinien niezwłocznie przekazać korzystającemu pisemną informację o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP [Art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej] lub pisemną informację, że schemat nie posiada jeszcze NSP, wraz z danymi dotyczącymi schematu podatkowego [Art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej]. Korzystający, który otrzyma taką informację, nie będzie zobowiązany do samodzielnego przekazania informacji o schemacie podatkowym Szefowi KAS [Art. 86c § 1 Ordynacji podatkowej]”²⁷. Oczywiście powyżej przytoczona treść objaśnień ministerialnych świadczy wyłącznie o marginalizacji wartości oraz zasad, jakim przyświeca idea obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata oraz doradcy podatkowego. Określanie standardów prawidłowego zwolnienia z takowej tajemnicy, a zatem tajemnicy ustawowej wynikającej z konstytucyjnych standardów oraz zasad, wyłącznie w dokumentach wyjaśniających Ministerstwa Finansów może budzić wyłącznie wątpliwości. Działanie takie stanowi także oczywiste naruszenie zasady demokratycznego państwa prawa, zgodnie z którym prawo ma być nie tylko skuteczne, ale także tworzone z poszanowaniem praw i wolności obywateli,

²⁷ Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/objasnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> [dostęp 18.09.2021].

w tym także radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych wykonujących zawód zaufania publicznego. Wobec karnoprawnej odpowiedzialności za naruszenie tajemnicy zawodowej określanie standardów zwolnienia z tajemnicy zawodowej radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych stanowi oczywistą sprzeczność z zasadą budzenia zaufania obywateli do państwa. Powyższa argumentacja winna znajdować tym bardziej akceptację, że – jak wskazano na wstępie – instytucja zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego stanowi całkowite *novum*, tak na gruncie prawa stanowionego, jak również w orzecznictwie.

Na marginesie problemu przedstawionego w niniejszym artykule, stanowiącego niejako konsekwencję ogólnego podejścia ustawodawcy do zagadnienia raportowania schematów podatkowych przez profesjonalnych pełnomocników, pozostaje konsekwencja dokonywania takiego raportowania przez podmioty obowiązane do zachowania tajemnicy adwokackiej, do których nie stosuje się jednak przepisów ustawy – Prawo o adwokaturze oraz ustawy o radcach prawnych. Polski ustawodawca, nie dostrzegając problemu coraz szerszej współpracy międzynarodowej oraz funkcjonowania na polskim rynku podmiotów zagranicznych korzystających z pomocy prawnej podmiotów zagranicznych, całkowicie pominął tę kwestię. W konsekwencji w obowiązującym porządku prawnym brak jest przepisów, które normowałyby, w jaki sposób w kontekście raportowania schematów podatkowych winien postąpić „zagraniczny” pełnomocnik doradzający klientowi. Przykładem takiej sytuacji jest przypadek obowiązku raportowania schematów podatkowych przez zagraniczne podmioty posiadające obowiązki tożsame z tymi, jakie mają adwokaci czy radcowie prawni podlegający ustawodawstwu polskiemu. Brak przepisów, które normowałyby zasady działania w takim przypadku sprawia, że sytuacje te muszą zostać rozpoznane w sposób tożsamy, jak gdyby podmioty te nie zostały zwolnione z tajemnicy zawodowej przez klientów. Konstatacja ta wydaje się tym bardziej zasadna, gdy w danej sprawie podmiot ten, na podstawie przepisów prawa kraju, w którym świadczy obsługę prawną,

nie ma możliwości zostać zwolnionym z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Odmienna ocena stanu faktycznego kazałaby przyjąć, że adwokat czy radca prawny zmuszony jest do popełnienia deliktu dyscyplinarnego, a na gruncie przepisów prawa polskiego również przestępstwa stypizowanego w art. 266 § 1 ustawy – Kodeks karny²⁸²⁹. Oczywiście taka wykładnia przepisów prowadząca do wniosków *ad absurdum* ze względów naturalnych nie może zostać uznana jako właściwa.

Nie stanowi w tym miejscu odpowiedzi na powyższe wątpliwości zawarta w art. 86b § 8 o.p. regulacja wskazująca techniczny sposób wypełniania obowiązku raportowania schematu podatkowego transgranicznego. Co więcej, regulacja ta jest niepełna, albowiem odnosi się wyłącznie do tych przypadków, w których promotor obowiązany jest do zaraportowania schematu podatkowego w co najmniej jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej, innym niż Polska. *A contrario* wywodzić zatem należy, że polski ustawodawca nakazuje promotorom, którzy nie podlegają obowiązkowi raportowania schematów podatkowych transgranicznych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, do zaraportowania schematu podatkowego także w Polsce. W konsekwencji promotorzy ci nie będą mogli powoływać się na przepisy innego państwa członkowskiego, które zgodnie z art. 86b § 8 o.p. pozostaje właściwe do zaraportowania

²⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm., dalej jako: k.k.

²⁹ Oba przestępstwa stypizowane w art. 266 k.k. mają charakter przestępstw skutkowych (tak m.in. W. Wróbel, D. Zajac, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. II, cz. II. Komentarz do art. art. 212–277d, red. A. Zoll, Warszawa 2017, art. 266; R. Hałas, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, wyd. 7, Warszawa 2021, Legalis/el., art. 266; P. Kozłowska-Kalisz, [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2021, art. 266), co ma zasadnicze znaczenie dla stosowania przepisów polskiego prawa karnego. Jak bowiem stanowi art. 5 k.k., ustawę karną polską stosuje się do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym, chyba że umowa międzynarodowa, której Rzeczpospolita Polska jest stroną, stanowi inaczej. Zasady ustalania miejsca popełnienia czynu zabronionego określone zostały przez ustawodawcę w art. 6 § 2 k.k., wedle którego czyn zabroniony uważa się za popełniony w miejscu, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany, albo gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić. Wobec skutkowego charakteru przestępstwa z art. 266 § 1 k.k. oraz faktu ujawnienia tajemnicy zawodowej przed polskimi organami skarbowymi uznać należy, że do popełnienia przestępstwa dochodzi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 5 w zw. z art. 6 § 2 k.k.

schematu podatkowego. Tym samym wyrażone powyżej wątpliwości i problemy pozostają nadal aktualne w kontekście „zagranicznych” promotorów. W ocenie Autora artykułu problem ten dotyczyć bowiem będzie nie tylko „zagranicznych” promotorów, których obowiązuje tajemnica zawodowa, zarówno w przypadku, gdy nie wystąpią przesłanki do zaraportowania schematu podatkowego w innym państwie z uwagi na brak członkostwa w Unii Europejskiej innego państwa, jak i w przypadku, gdy przepisy krajowe innego państwa członkowskiego nie nakładają na promotorów objętych tajemnicą zawodową obowiązku dokonywania tego rodzaju czynności (zwolnienie czy też wyłączenie z obowiązku raportowania schematów podatkowych w innym państwie członkowskim z uwagi na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej). Zważyć bowiem należy, że art. 86b § 8 o.p. statuuje szczególny sposób wypełniania obowiązku raportowania schematu podatkowego, a nie zakres obowiązywania tego obowiązku.

3. Podsumowanie

Reasumując poczynione w niniejszym artykule badania, zaznaczyć należy, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej ciążyący na radcach prawnych, adwokatach oraz doradcach podatkowych stanowi fundament tych zawodów jako jedna z cech konstytuujących każdy z nich. Dotychczas obowiązek ten był rozumiany w sposób kategoryczny i bezwzględny, a prawotwórcza działalność państwa polskiego w ostatnich latach wymusiła zrewidowanie tego poglądu. Efekty nowej polityki państwa mają wymierny wyraz również na gruncie prawa podatkowego poprzez wprowadzenie nowych instytucji prawnych, jak choćby obowiązku raportowania schematów podatkowych. Ich celem jest walka z erozją dochodów podatkowych do budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Poglębionej refleksji wymaga jednak to, czy walka ta, a właściwie przyjęte w niej metody, ma swoje umocowanie w aktualnym porządku prawnym. Obowiązek raportowania schematów podatkowych dotyczy bowiem radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych, jeśli zgodnie z przepisami o.p. pełnią oni rolę promotora.

Obowiązek raportowania schematów podatkowych obejmuje także podmioty zagraniczne, niepodlegające prawu polskiemu, w przypadku podlegania przez nie obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej adwokata (radcy prawnego albo doradcy podatkowego), jeśli podmioty te spełniają cechy promotora. Polski ustawodawca przewidział możliwość zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcy prawnego oraz adwokata także w przepisach korporacyjnych odnoszących się do tych zawodów zaufania publicznego. **Zabieg ten nie dotyczy jednak podmiotów, których obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej wynika z przepisów prawnych państw trzecich, choćby należących do Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego.** W związku z tym, w ocenie Autora, o ile przepisy państwa trzeciego (innego państwa członkowskiego) nie statuują instytucji zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej adwokata, **brak jest możliwości, realizacji obowiązku raportowania przez te podmioty zgodnie z polskim porządkiem prawnym.** Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest zaś to, że promotor nie ma prawnej możliwości dokonania raportowania schematu podatkowego, a czynności tej winien dokonać korzystający lub inny podmiot, na którym nie ciąży tajemnica zawodowa³⁰, i jest on obowiązany do zaraportowania schematu podatkowego.

Zakres obowiązku raportowania schematu podatkowego uzależniony jest ponadto od rodzaju tego schematu. W przypadku bowiem schematów podatkowych standaryzowanych obowiązek zaraportowania pozostaje niezależny i aktualny bez względu na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, a fakt obowiązku jej zachowania determinuje wyłącznie zakres przekazywanych informacji. **Odmienne zaś kształtuje się kwestia związana ze schematami podatkowymi „niestandaryzowanymi”, albowiem w tym przypadku brak zwolnienia wyłącza możliwość zaraportowania o schemacie przez promotora obowiązanego do zachowania tajemnicy zawodowej adwokata.**

Wprowadzone przepisy nie stanowią przejawu dobrej i prawidłowej legislacji. Tworzą zbyt wiele wątpliwości natury aksjologicznej – dopuszczalność

³⁰ Art. 86b § 4 i 5 o.p.

ingerencji w prawa i wolności obywateli – zarówno korzystających w rozumieniu art. 86a o.p. poprzez ograniczenie ich prawa do otrzymania faktycznej i nieskrępowanej pomocy prawnej, jak i radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych jako promotorów w zakresie, w jakim tajemnica zawodowa konstytuuje istotę zawodu zaufania publicznego oraz ich gwarancji i ochrony prawnej jako obywateli w związku z karnoprawną oraz dyscyplinarną odpowiedzialnością w przypadku naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Opublikowane w tym zakresie objaśnienia Ministra Finansów nie mogą stanowić dostatecznych gwarancji prawnych, które determinowałyby odmienną ocenę zwłaszcza w kontekście standardów oraz samego faktu dopuszczalności zwolnienia z tajemnicy zawodowej radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych na płaszczyźnie spraw dotyczących prawa podatkowego.

Wydaje się, że szczytna chęć walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania przyćmiła istotę i znaczenie problemu, a konsekwencją tego był brak głębszej refleksji nad skutkami wprowadzanych regulacji prawnych w kontekście wypracowanych dotąd standardów. Nie przekreślając sensu wartości oraz celów wprowadzonej regulacji, należy opowiedzieć się za tym, że cały proces legislacyjny służyć ma także przekonywaniu, w tym zwłaszcza tych bezpośrednio zainteresowanych. Prawo jako zbiór i system norm musi wyrażać czy też respektować standardy i wartości ogółu społeczeństwa. Inaczej bowiem prawo w ten sposób przyjęte stanie się martwym prawem albo prawem stosowanym w sposób niewłaściwy. O tym drugim świadczy najdobitniej fakt, że zwłaszcza w początkowym okresie obowiązywania przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych liczba raportowanych zdarzeń gospodarczych oraz ich treść były nieadekwatne do treści przepisów prawa oraz zamierzeń ustawodawcy³¹. Zjawisko to tym

³¹ Tak P. Szymanek, który diagnozując problem, zaznacza, że „Otwarty katalog podmiotów, które mogą być uznane za promotora w ujęciu formalnym, jak również szeroka definicja w ujęciu funkcjonalnym, a także brak możliwości uzyskania informacji od Dyrektora KIS powodują, że podmioty mogące zostać uznane potencjalnie za promotora nie są w stanie precyzyjnie odpowiedzieć na pytanie, czy rzeczywiście są tymi promotorami. W związku z tym podmioty raportują schematy podatkowe Szefowi KAS zarówno w każdej sytuacji, kiedy są pewne, że są promotorami, jak i w sytuacjach, w których nie są pewne, czy są tymi promotorami i czy współdziałają w tworzeniu

bardziej winno niepokoić i skłaniać do refleksji, że podmiotami raportującymi są przecież zazwyczaj podmioty, które zajmują się profesjonalnie praktyką prawa, w tym prawa podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

Spis literatury

- Z. Klatka, *Wykonywanie zawodu radcy prawnego i adwokata*, Warszawa 2004.
- W. Skrzydło, S. Grabowska, R. Grabowski (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz encyklopedyczny*, Warszawa 2009.
- Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania*, A. Bereza (red.), Warszawa 2011.
- K. Kwapisz, *Ustawa o radcach prawnych. Komentarz*, Warszawa 2013.
- M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I. *Komentarz do art. 1–86*, Warszawa 2016, Legalis/el.
- Kodeks karny. Część szczególna*, t. II, cz. II. *Komentarz do art. 212–277d*, red. A. Zoll, Warszawa 2017.
- T. Scheffler (red.), *Ustawa o radcach prawnych. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el.
- B. Brzeziński, A. Franczak, *Wymiana informacji podatkowych a ochrona praw podstawowych w sferze opodatkowania – wyrok TSUE w sprawie borelioz (C-682/15), „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2019, nr 17, Legalis/el.*
- M. Duda, *Sporządzanie opinii podatkowych w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2020, Nr 3, Legalis/el.

schematu podatkowego. W wyniku tego Szef KAS otrzymuje nadmierną liczbę zgłoszeń schematów podatkowych. Nie jest więc w stanie prawidłowo i sprawnie ich przeanalizować. **Sytuacja ta świadczy o nieprecyzyjności przepisów, trudnościach interpretacyjnych z nimi związanych oraz braku możliwości uzyskania aktualnej informacji na ich temat od Dyrektora KIS. Omawiane objaśnienia podatkowe wydane przez Ministra Finansów zawierają tylko wstępne informacje, jak należy interpretować przepisy, a nie odnoszą się do obecnych problemów**” [pogrubienie – C.G.] – zob. P. Szymanek, *Przyczyny składania nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5, Legalis/el.

J. Naumann, *Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2020, Legalis/el.

T. Scheffler (red.), *Kodeks Etyki Radcy Prawnego. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2021, Legalis/el.

Kodeks karny. Komentarz, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, wyd. 7, Warszawa 2021, Legalis/el.

Kodeks karny. Komentarz aktualizowany, red. M. Mozgawa, LEX/el. 2021.

P. Szymanek, *Przyczyny składania nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5, Legalis/el.

Orzecznictwo

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2012 r., SDI 32/12, Legalis nr 549636.

Postanowienie Sądu Najwyższego - Izby Dyscyplinarnej z dnia 22 października 2019 r., II DSI 51/19.

Akty prawne

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

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 139/2018/1.

Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 75 ze zm.

Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. - Prawo o adwokaturze, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1651 ze zm.

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 130 ze zm.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540.

Inne

Wniosek Krajowej Izby Doradców Podatkowych o zbadanie zgodności ustawy w zakresie raportowania schematów podatkowych z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, <https://kidp.pl/files/newsall/6259.pdf> [dostęp 18.09.2021].

Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych, <https://kidp.pl/aktualnoscia.php/3/5058> [dostęp 18.09.2021].

Doradcy: raportowanie schematów podatkowych tylko z poszanowaniem tajemnicy zawodowej – kolejne publikacje o obronie tajemnicy zawodowej, <https://kidp.pl/aktualnoscia.php/10/5071> [dostęp 18.09.2021].

Karta Praw Podstawowych w sprawach podatkowych. Agnieszka Franczak, <https://dziendobrypodatki.pl/044-karta-praw-podstawowych-w-sprawach-podatkowych-agnieszka-franczak/> [dostęp 18.09.2021].

Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych sporządzona na zlecenie Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie: zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcę prawnego działającego w charakterze „promotora”, który realizuje obowiązek informacyjny o powstaniu schematu podatkowego u klienta („korzystającego”), <https://oirp.szczecin.pl/wp-content/uploads/2019/06/Opinia-z-26.06.2019-r.-zwolnienie-z-tajemnicy-schematy-podatkowe.pdf> [dostęp 18.09.2021].

Kodeks etyki radcy prawnego, załącznik do uchwały Nr 3/2014 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Radców Prawnych z dnia 22 listopada 2014 r., Legalis/el., <https://kirp.pl/etyka-i-wykonywanie-zawodu/etyka/kodeks-etyki-radcy-prawnego/> [dostęp 18.09.2021].

Obwieszczenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej) z dnia 27 lutego 2018 r. (K.Adw z 2018 r. poz. 3).

Załącznik do uchwały nr 237/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych, https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html [dostęp 18.09.2021].

Katarzyna Zaczekiewicz-Zborska, SN: *Klient nie może zwolnić radcy z tajemnicy zawodowej*, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/klient-nie-moze-zwolnic-radcy-z-tajemnicy-zawodowej,492362.html> [dostęp 18.09.2021].

Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/objasnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> [dostęp 18.09.2021].