

- **Tajemnica zawodowa a wymuszone zeznania doradcy podatkowego – dr Jacek Matarewicz, adwokat i doradca podatkowy, partner w Kancelarii Ożóg Tomczykowski sp. z o.o.**

### **wyroki WSA w Warszawie z 17.07.2013 r., III SA/Wa 333/13**

**Doradca podatkowy nie może być źródłem informacji o kontrahencie strony postępowania, o ile nie posiada on stosownego pełnomocnictwa tego kontrahenta do udzielenia informacji o nim lub nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w trybie określonym w odrębnych przepisach. Wykorzystanie dowodu pozyskanego z naruszeniem ww. reguł stanowi naruszenie prawa procesowego i materialnego.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...) „w latach 2006-2007 Skarżący prowadził działalność gospodarczą polegającą na budowie dróg, wyburzeniach, handlu materiałami budowlanymi oraz usługach transportu towarów. Wykazane w fakturach sprzedaży obroty wiążą się ze świadczeniem ww. usług. W wyniku analizy ewidencji zakupu VAT oraz dokumentów źródłowych ustalono, że głównym zakupem ponoszonym z tytułu wykonywania powyższych usług było nabycie paliwa (przede wszystkim oleju napędowego). (...)

(...) Zdaniem Skarżącego, w toku postępowania, w którym organ podatkowy zmierza do pozbawienia Strony prawa obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z uwagi na to, że dana faktura VAT nie odzwierciedla rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, koniecznym było wyjaśnienie wszelkich okoliczności związanych ze sporną transakcją. Te okoliczności w niniejszej sprawie można było ustalić tylko i wyłącznie w drodze przesłuchania członków zarządu, pracowników A. Sp. z o.o. oraz kontroli dokumentacji tej spółki, czego jednak w niniejszej sprawie nie uczyniono. Okoliczność wykreślenia ww. spółki z rejestru podatników podatku od towarów i usług, niezłożenia przez nią deklaracji VAT-7 za grudzień 2006 r., niezapłacenia podatku VAT za ten okres, braku koncesji na obrót, wytwarzanie lub magazynowanie paliw ciekłych, w ocenie Skarżącego nie miała żadnego znaczenia dla ustalenia okoliczności związanych z zawarciem spornej transakcji. Powyższe fakty nie mają ani faktycznego, ani prawnego związku z uznaniem spornej faktury VAT nr [...] z dnia [...] grudnia 2006 r. wystawionej przez A. Sp. z o.o. za "pustą fakturę". Pełnomocnik Strony podniósł, iż w aktach znajdują się dwa wezwania do dostarczenia dokumentów dotyczących spornej transakcji kierowane do A. Sp. z o.o. (wezwanie z dnia [...] grudnia 2011 r.) oraz jej Prezesa - jedynego udziałowca - M. K. (wezwanie z dnia [...] lutego 2012 r.), co w jego ocenie było niewystarczające, bowiem jeżeli świadek nie stawił się na przesłuchanie (nawet prawidłowo zawiadomiony) wówczas należało ponownie wezwać świadka. (...)

(...) Pełnomocnik Strony wskazał, iż podobnie należy ocenić zaskarżoną decyzję w tej części, która dotyczy transakcji dokonanych z firmą P. Sp. z o.o. Z decyzji wynikało, iż pomimo prób nawiązania przez organ pierwszej instancji kontaktu z P. Sp. z o.o. nie udało się przeprowadzić w tej spółce czynności sprawdzających z powodu braku możliwości ustalenia aktualnego adresu siedziby Spółki. (...)

(...) jedynymi dowodami, na jakich oparły się organy podatkowe pozbawiając Skarżącego prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur wystawionych przez P. Sp. z o.o. są dokumenty i informacje o Spółce, pochodzące od doradcy podatkowego F.S., która prowadziła rozliczenia podatkowe Spółki. Wszelkie informacje, jakie F.S. posiada o Spółce zostały uzyskane w związku ze świadczeniem przez na tę osobę rzecz Spółki usług doradztwa podatkowego. Należy podkreślić, że pisemne wyjaśnienia złożone do organu

pierwszej instancji przez tę osobę są bardzo lakoniczne i nie zawierają szczegółów związanych z przedmiotem postępowania dowodowego prowadzonego w tej sprawie. Zdaniem Sądu osoba ta z racji roli, jaką pełniła w działalności przedsiębiorstwa Skarżącego powinna być potraktowana, jako świadek. Gdyby odebrano od niej zeznania złożone w charakterze świadka, to zeznania te miałyby moc dowodową z uwagi na objęcie obowiązku złożenia przez świadka zeznań zgodnych z prawdą, sankcją karną z art. 233 kk, o której świadek przed złożeniem zeznań powinien być pouczone. Występujące w niniejszej sprawie pisemne wyjaśnienia F. S. należy uznać za dokument prywatny o znikomej wartości dowodowej. Ocenę tę Sąd oparł na lakonicznej treści tego dokumentu oraz braku sankcji karnych za zawarcie w nim nieprawdziwych informacji.

W ponownie prowadzonym postępowaniu organy uwzględnią zakazy dowodowe dotyczące F. S. związane z wykonywaniem przez nią zawodu doradcy podatkowego. Zgodnie z art. 37 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2011 r., Nr 41, poz. 213 ze zm.), doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu (ust.1). Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie (ust. 1a). Doradca podatkowy nie może być przesłuchiwany jako świadek co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek, o którym mowa w ust. 1, chyba że został zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami (ust. 2). Z powyższych przepisów wynika jednoznacznie, że doradca podatkowy nie może być źródłem informacji o kontrahencie strony postępowania, o ile nie posiada on stosownego pełnomocnictwa tego kontrahenta do udzielenia informacji o nim lub nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w trybie określonym w odrębnymi przepisami. F.S. , jako doradca podatkowy (nr wpisu [...]), który uzyskał informacje o spółce P. w związku ze świadczeniem w przeszłości na jej rzecz usług doradztwa podatkowego i nie posiada pełnomocnictwa do udzielenia informacji na jej temat nie może być źródłem informacji dla organów podatkowych o spółce P. . Poza tym należy wskazać, że w akt sprawy brak jest dowodów potwierdzających wdrożenia przez Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego W. procedura zwolnienia w/w z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Z tego względu należało uznać, iż informacje i dokumenty uzyskane od Pani S. nie mogły stanowić dowodów w niniejszej sprawie. Zgodnie bowiem z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przesłanką uznania środka dowodowego za dowód w rozumieniu art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej jest, zatem niesprzeczność z prawem. Obowiązkiem organu podatkowego jest czuwanie nad tym, ażeby nie posłużyć się dowodem sprzecznym z prawem. Ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego może, zatem nastąpić wyłącznie legalnymi środkami dowodowymi. Sprzeczność dowodu z prawem może oznaczać sprzeczność z prawem materialnym jak i sprzeczność z prawem procesowym. W niniejszej sprawie mamy do czynienia ze sprzecznością z prawem materialnym. Organy podatkowe, bowiem posłużyły się materiałem, którego treść objęta jest tajemnicą zawodową, chronioną w ustawie o doradztwie podatkowym w sposób szczególny z uwagi na szczególny charakter zawodu doradcy podatkowego. Dodatkowo należy wskazać, że sam fakt zwrócenia się przez organ do doradcy podatkowego o udzielenie informacji objętych zakazem na podstawie powołanego art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym stanowi działanie w sposób oczywisty naruszające zakaz dowodowy, które narusza ustanowioną przez art. 120 Ordynacji podatkowej zasadę praworzędności.

### **Wyroki powiązane**

- wyrok NSA z 3.10.2018 r., II FSK 2775/16
- Postanowienie SN z 4.04.2022 r., IV KK 33/22

- Wyrok TSUE z 8.12.2022 r. w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU przeciwko Vlaamse Regering
- Wyrok TK z 22.11.2004 r., SK 64/03

### **Przepisy**

#### **Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)**

**Art. 180 § 1** Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

#### **Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.)**

**Art. 180 § 2** 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.

#### **Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117 ze zm.)**

**Art. 37 ust. 1** Doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu.

**Art. 37 ust. 1a** Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie.

**Art. 37 ust. 2** Doradca podatkowy nie może być przesłuchiwany jako świadek co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek, o którym mowa w ust. 1, chyba że został zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami.

**Art. 37 ust. 4** Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy informacji:

- 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
  - 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa
- w zakresie określonym tymi przepisami.

#### **Zasady etyki doradców podatkowych (załącznik do uchwały nr 12/2022 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych)**

##### **Art. 6**

1. 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.

2. Obowiązek zachowania tajemnicy, o którym mowa w ust. 1, obejmuje wszystkie uzyskane przez doradcę podatkowego informacje, w szczególności zawarte w materiałach utrwalonych w jakiegokolwiek formie, jak również materiały stworzone przez doradcę podatkowego, takie jak

deklaracje, zeznania i informacje podatkowe, księgi podatkowe, opinie podatkowe, odwołania, skargi i inne pisma procesowe.

3. Doradca podatkowy obowiązany jest zabezpieczyć przed ujawnieniem lub niepożądanym wykorzystaniem wszystko, o czym dowiedział się w związku z wykonywaniem czynności zawodowych.

4. Doradca podatkowy jest zobowiązany do stosowania procedur chroniących dane w każdej postaci, w tym również elektronicznej, przed zniszczeniem, zmianą lub dostępem osób niepowołanych.

5. Doradca podatkowy powinien podejmować wszelkie przewidziane prawem środki dla uniknięcia lub ograniczenia określonego w przepisach prawa zwolnienia go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez sąd.

#### **Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.)**

**Art. 239 § 1** Kto utrudnia lub udaremnia postępowanie karne, pomagając sprawcy przestępstwa, w tym i przestępstwa skarbowego unikać odpowiedzialności karnej, w szczególności kto sprawcę ukrywa, zaciera ślady przestępstwa, w tym i przestępstwa skarbowego albo odbywa za skazanego karę, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

**Art. 266 § 1** 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, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

#### **Bibliografia**

K. Feldo, A. Mariański (red.) – *„Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny. Orzecznictwo, stany faktyczne”*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2020 r., Praca zbiorowa, s. 54-55.

#### **Główne problemy**

1. Zakres tajemnicy zawodowej.
2. Skutki naruszenia tajemnicy zawodowej v. odpowiedzialność za utrudnianie postępowania/kontroli.
3. Znaczenie dowodu pozyskanego z naruszeniem przepisów o ochronie tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego.