

Warszawa, 29 maja 2017 r.

Stanowisko
Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji
Krajowej Rady Radców Prawnych
w przedmiocie obowiązku zachowania przez radcę prawnego tajemnicy
zawodowej w odniesieniu do „Ostrzeżenia Ministerstwa Finansów przed
optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji” z dnia 8 maja 2017 r.
oraz „Ostrzeżenia Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową
z wykorzystaniem wartości firmy” z dnia 22 maja 2017 r.

I. Stan faktyczny

W dniu 8 maja 2017 r. na stronie www.mf.gov.pl zostało opublikowane „Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji”, wydane w zgodzie z zaleceniami Raportu Końcowego OECD z 2015 r. w zakresie przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków (BEPS), działania nr 12. W Ostrzeżeniu z dnia 8 maja 2017 r. opisano mechanizm podejmowanych przez podatników prób optymalizacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych z wykorzystaniem obligacji nabywanych w ramach grupy podmiotów powiązanych, w których uczestniczą fundusze inwestycyjne zamknięte (FIZ). Pojawienie się tego rodzaju optymalizacji podatkowej pozostaje w związku z opodatkowaniem - od 1 stycznia 2017 r. - przychodów FIZ z udziału w spółkach transparentnych (zniesienie zwolnienia podmiotowego). Ostrzeżenie z dnia 8 maja 2017 r. zawiera przykłady transakcji, które mogą nosić znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej, dokonanej w celu unikania opodatkowania, a w konsekwencji mogą podlegać ocenie z punktu widzenia przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W dalszej części Ostrzeżenia z dnia 8 maja 2017 r. zawarto postulat, aby organy podatkowe zwracały szczególną uwagę na rolę usług doradztwa prawnego lub podatkowego przy planowaniu lub realizacji ww. optymalizacji podatkowej. Jak

wynika z Ostrzeżenia z dnia 8 maja 2017 r.: *„W tym zakresie punktem wyjścia powinny być faktury z tytułu doradztwa wraz z dowodami realizacji tych usług w okresie transakcji (załączone do faktur zestawienia usług wykonanych, raporty, analizy, korespondencja, przesłuchania świadków, sposób kalkulacji wynagrodzenia doradcy np. success fee – wynagrodzenie uzależnione od „oszczędności podatkowej”). Jeśli ustalenia te będą niekompletne, mogą być uzupełnione o wyniki kontroli krzyżowej u usługodawcy, w szczególności poprzez sięgnięcie do systemu rejestracji czasu pracy doradców.”*

Następnie wskazano, że w przypadku stwierdzenia, że transakcje były dokonywane w sposób sztuczny, uzasadniający użycie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, organy kontrolne określą przewidziane w prawie podatkowym konsekwencje polegające na pozbawieniu nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej. W zależności od okoliczności konkretnej sprawy mogą wystąpić również inne dotkliwe konsekwencje podatkowe (np. w zakresie możliwości uznania poniesionych wydatków za koszty uzyskania przychodów). Nadto stwierdzenie uszczupień podatkowych, wskutek tego rodzaju transakcji może się wiązać z odpowiedzialnością przewidzianą w przypadku sprawstwa lub pomocnictwa w popełnieniu czynów zabronionych w Kodeksie Karnym Skarbowym. Ministerstwo Finansów w Ostrzeżeniu z dnia 8 maja 2017 r. poinformowało, że skorygowanie rozliczeń podatkowych wraz z uiszczeniem zaległości podatkowej przed wszczęciem postępowania kontrolnego pozwala na uchronienie się przed tymi konsekwencjami.

W dniu 22 maja 2017 roku, na stronie Ministerstwa Finansów www.mf.gov.pl zostało opublikowane „Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy”. Poza opisaniem mechanizmu i przykładów niedozwolonej optymalizacji podatkowej, w Ostrzeżeniu z dnia 22 maja 2017 r. podkreślono, że w czynnościach optymalizacji podatkowej biorą udział kancelarie doradcze. Nie zdefiniowano przy tym użytego sformułowania „kancelaria doradcza”, niemniej jednak w Ostrzeżeniu z dnia 22 maja 2017 r. prawdopodobnie chodziło w tym wypadku również o radców prawnych, na co wskazuje dalsze odwołanie się do regulacji odpowiednich ustaw i zasad etyki korporacji zawodowych (cyt. *„Taki udział kancelarii doradczej w transakcji, który wychodzi poza normalny – regulowany odpowiednimi ustawami i zasadami etyki korporacji zawodowych – zakres usług doradczych, które zwykle nie obejmują inicjowania*

czy aranżowania przekształceń majątkowych przedsiębiorstw lub dostarczania spółek, wyposażonych w określone instrumenty prawne pod konkretną optymalizację”).

Ministerstwo Finansów w Ostrzeżeniu z dnia 22 maja 2017 roku odniosło się do wspomnianego wcześniej Ostrzeżenia z dnia 8 maja 2017 roku wskazując, cyt. *„W ocenie Ministerstwa Finansów opisane powyżej transakcje, jeśli są zawarte w takich okolicznościach, mogą nosić znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej, dokonanej w celu unikania opodatkowania. W każdym indywidualnym przypadku ocena będzie należała do organów kontrolnych, które mogą dokonywać ustaleń z wykorzystaniem wszelkich dostępnych środków dowodowych. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na szczególną rolę rzeczoznawcy, który dokonuje wyceny przedsiębiorstwa lub ZCP na cele transakcji. W przypadku stwierdzenia, że transakcje były dokonywane w sposób sztuczny, uzasadniający użycie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, organy kontrolne określą przewidziane w prawie podatkowym konsekwencje polegające na pozbawieniu nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej. W tym zakresie pozostają aktualne uwagi zawarte w ostrzeżeniu z 8 maja 2017 r. dotyczącym agresywnych optymalizacji FIZ z wykorzystaniem obligacji.”.*

W związku z powyższym zasadnym stało się odniesienie do ww. Ostrzeżeń, w tym w kontekście tajemnicy zawodowej radców prawnych. W szczególności istotna jest odpowiedź na pytanie, czy istotnie radca prawny ma obowiązek współuczestnictwa w postępowaniach organów kontrolnych w zakresie opisanym w Ostrzeżeniach z dnia 8 maja 2017 r. i z dnia 22 maja 2017 r. Z uwagi na to, że treść Ostrzeżeń uniemożliwia jednoznaczne ustalenie roli procesowej radcy prawnego, jaką miałby on wykonywać w procesie karnym skarbowym *„w związku z odpowiedzialnością przewidzianą w przypadku sprawstwa lub pomocnictwa w popełnieniu czynów zabronionych w Kodeksie Karnym Skarbowym”*, należałoby odnieść się do sytuacji, w której radca prawny występuje w charakterze świadka, oskarżonego, osoby podejrzanej czy podejrzanego.

II. Stan prawny

Podstawa Prawna:

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), dalej jako „Konstytucja RP”;

2. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 233 z późn. zm.), dalej jako „ustawa o radcach prawnych”;
3. Kodeks Etyki Radcy Prawnego – Załącznik do uchwały nr 3/2014 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Radców Prawnych z dnia 22 listopada 2014 r. w sprawie Kodeksu Etyki Radcy Prawnego., dalej jako „Kodeks Etyki”;
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), dalej jako „Ordynacja Podatkowa”;
5. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947 z późn. zm.), dalej jako „ustawa o KAS”;
6. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2016 r., poz. 1137 z późn. zm.), dalej jako „KK”;
7. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy (Dz.U. z 2016 r., poz. 2137 z późn. zm.), dalej jako „KKS”;
8. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks Postępowania Karnego (Dz. U. z 2016 r., poz. 1749 z późn. zm.), dalej jako „KPK”;
9. rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu sporządzania oraz przechowywania protokołów zeznań obejmujących okoliczności, na które rozciąga się obowiązek ochrony informacji niejawnych lub dochowania tajemnicy zawodowej (Dz.U. Nr 259, poz. 1767);
10. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 2003 r. w sprawie sposobu postępowania z protokołami przesłuchań i innymi dokumentami lub przedmiotami, na które rozciąga się obowiązek zachowania tajemnicy państwowej, służbowej albo związanej z wykonywaniem zawodu lub funkcji (Dz.U. nr 108, poz. 1023 z późn. zm.).

Status samorządu radców prawnych

Na podstawie art. 17 Konstytucji RP, w drodze ustawy można tworzyć samorzady zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego, które mają za zadanie sprawować pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Ustawa o radcach prawnych określa zasady wykonywania zawodu radcy prawnego oraz zasady organizacji i działania samorządu radców prawnych.

Tajemnica zawodowa

Na podstawie art. 3 ust. 3 ustawy o radcach prawnych radca prawny jest obowiązany zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej. Powyższy obowiązek doznaje ograniczenia na podstawie art. 3 ust. 6 ustawy o radcach prawnych i dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2014 r. poz. 455 oraz z 2015 r. poz. 1223) - w zakresie określonym tymi przepisami.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie (art. 3 ust. 4 ustawy o radcach prawnych).

Radca prawny nie może być zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę (art. 3 ust. 5 ustawy o radcach prawnych). Powyższy obowiązek radcy prawnego ma swoje odzwierciedlenie w rocie składanego ślubowania: *"Ślubuję uroczyście w wykonywaniu zawodu radcy prawnego przyczyniać się do ochrony i umacniania porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, obowiązki zawodowe wypełniać sumiennie i zgodnie z przepisami prawa, zachować tajemnicę zawodową, postępować godnie i uczciwie, kierując się zasadami etyki radcy prawnego i sprawiedliwości"*.

Zachowanie tajemnicy zawodowej stanowi obowiązek, a nie prawo radcy prawnego.

Zgodnie z postanowieniem Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 15 maja 2008 r., II AKz 294/08, art. 3 ust. 3 ustawy o radcach prawnych zobowiązuje radcę prawnego do utrzymania w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej. Dokumentami zawierającymi tajemnicę radcy prawnego będą takie dokumenty, pisma czy też notatki, które zawierają treści, o których radca prawny dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej i dotyczą przedmiotu świadczonej pomocy prawnej. W sytuacji, gdy sąd stwierdzi, iż dokumenty zawierają

tajemnicę radcy prawnego, winien rozstrzygnąć, czy istnieje konieczność wykorzystania ich w procesie. Fakty objęte tajemnicą radcowską, a wynikające z dokumentów, muszą być zarówno niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, jak i nie mogą być ustalone na podstawie innego dowodu.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej został również uregulowany w Kodeksie Etyki Rady Prawnego uchwalonym na podstawie art. 57 pkt 7 ustawy o radcach prawnych. Zgodnie z art. 9 Kodeksu Etyki: *„Dochowanie tajemnicy zawodowej jest prawem i obowiązkiem radcy prawnego. Stanowi podstawę zaufania klienta i jest gwarancją praw i wolności.”*. Artykuł 15 ust. 1-3 Kodeksu Etyki doprecyzowuje pojęcie „tajemnicy zawodowej” określonej w art. 3 ust. 3 ustawy o radcach prawnych. Radca prawny jest obowiązany zachować w tajemnicy wszystkie informacje dotyczące klienta i jego spraw, ujawnione radcy prawnemu przez klienta bądź uzyskane w inny sposób w związku z wykonywaniem przez niego jakichkolwiek czynności zawodowych, niezależnie od źródła tych informacji oraz formy i sposobu ich utrwalenia (tajemnica zawodowa).

Tajemnica zawodowa obejmuje wszelkie tworzone przez radcę prawnego dokumenty oraz korespondencję radcy prawnego z klientem i osobami uczestniczącymi w prowadzeniu sprawy powstałe dla celów związanych ze świadczeniem pomocy prawnej. Tajemnicą zawodową objęte są także informacje ujawnione radcy prawnemu przed podjęciem przez niego czynności zawodowych, jeżeli z okoliczności sprawy wynika, że ujawnienie nastąpiło dla potrzeb świadczenia pomocy prawnej i uzasadnione było oczekiwaniem, że radca prawny będzie ją świadczył (art. 16 ust. 2 i 3 Kodeksu Etyki). Ponadto, zgodnie z art. 16 Kodeksu Etyki, dochowanie tajemnicy zawodowej obejmuje nie tylko zakaz ujawniania informacji i dokumentów, o których mowa w art. 15, ale również zakaz skorzystania z nich w interesie własnym lub innej osoby, chyba że przepisy prawa lub Kodeksu stanowią inaczej.

W wyroku z dnia 22 listopada 2004 roku (SK 64/03) Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że tajemnica zawodowa stanowi czynnik, bez którego trudno wyobrazić sobie prawidłowe funkcjonowanie samorządu radców prawnych.

Obowiązki radcy prawnego w celu zachowania tajemnicy zawodowej

Przepisy Kodeksu Etyki wymagają od radcy prawnego podjęcie aktywnych działań w celu ochrony tajemnicy zawodowej. Zgodnie z art. 18 Kodeksu Etyki, radca prawny obowiązany jest żądać udziału przedstawiciela samorządu radców prawnych w przeszukaniu, w wyniku którego mogłoby dojść do ujawnienia tajemnicy zawodowej. Na podstawie art.19 Kodeksu Etyki, radca prawny powinien podejmować wszelkie przewidziane prawem środki dla uniknięcia lub ograniczenia określonego w przepisach prawa zwolnienia go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Kodeks Etyki wymaga również m. in. aby zobowiązać osoby współpracujące z nim przy wykonywaniu czynności zawodowych do zachowania poufności (art. 22 Kodeksu Etyki) oraz odpowiedniego zabezpieczenia dokumentów i nośników zawierających informacje poufne (art. 23 Kodeksu Etyki).

Skutki niedochowania przez radcę prawnego obowiązków w zakresie zachowania tajemnicy zawodowej

Niedochowanie przez radcę prawnego obowiązków związanych z zachowaniem tajemnicy zawodowej, może być podstawą odpowiedzialności dyscyplinarnej za postępowanie sprzeczne z prawem lub zasadami etyki (art. 64 ust. 1 ustawy o radcach prawnych) lub odpowiedzialności karnej (art. 266 § 1 KK). Naruszenie tajemnicy zawodowej może być podstawą cywilnoprawnej odpowiedzialności odszkodowawczej wobec klienta, który doznał szkody na skutek ujawnienia informacji przekazanych radcy prawnemu.

Tajemnica zawodowa w Ordynacji podatkowej i w ustawie o KAS

Przepisy Ordynacji Podatkowej nie przewidują wprost możliwości zwolnienia radcy prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w postępowaniu podatkowym. Status radcy prawnego (świadek, strona) nie ma przy tym znaczenia.

Zgodnie z art. 196 § 2 Ordynacji Podatkowej, świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. Przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania

oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (art. 196 § 3 Ordynacji Podatkowej). Strona (świadek) według swej woli decyduje o korzystaniu z prawa odmowy odpowiedzi na pytania, a organ podatkowy nie może być podmiotem oceniającym zasadność przesłanek umożliwiających mu skorzystanie z tego uprawnienia. W celu podkreślenia wagi i znaczenia zachowania tajemnicy zawodowej, na podstawie art. 196 § 4 Ordynacji Podatkowej Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie sposobu sporządzania oraz przechowywania protokołów zeznań obejmujących okoliczności, na które rozciąga się obowiązek ochrony informacji niejawnych lub dochowania tajemnicy zawodowej.

Na podstawie art. 199 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.

W postępowaniu podatkowym kwestię tajemnicy zawodowej radcy prawnego warto również rozważyć w odniesieniu do kontroli podatkowej i obowiązków nałożonych w tym względzie na kontrolowanego, osobę upoważnioną do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownika oraz osobę współdziałającą z kontrolowanym. W tym względzie – z uwagi na brak przepisów szczególnych - należy uznać, że radca prawny jest zobowiązany do ochrony tajemnicy zawodowej na ogólnych zasadach.

Natomiast od dnia 1 marca 2017 roku, sposób postępowania z materiałami uzyskanymi w toku kontroli operacyjnej przez organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy służby celno-skarbowej wynika z art. 122 ustawy o KAS. Jeżeli te materiały mogą zawierać informacje stanowiące tajemnice związane z wykonywaniem zawodu lub funkcji, o których mowa w art. 180 § 2 KPK, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje je Prokuratorowi Generalnemu, a prokurator Generalny – sądowi. Sąd wydaje postanowienie o dopuszczeniu takich materiałów do wykorzystania w postępowaniu w sprawie o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu, a także zarządza niezwłoczne zniszczenie materiałów, których wykorzystanie w sprawie o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe jest niedopuszczalne.

Tajemnica zawodowa w postępowaniu karnym i karno-skarbowym

Radca prawny w postępowaniu karnym i karnoskarbowym może występować w charakterze świadka, podejrzanego, osoby podejrzanej, oskarżonego, jak również obrońcy.

Na podstawie art. 113 § 1 KKS, w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej.

Zgodnie z art. 180 § 1 KPK osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli tajności „zastrzeżone” lub „poufne” lub tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu lub funkcji mogą odmówić zeznań co do okoliczności, na które rozciąga się ten obowiązek, chyba że sąd lub prokurator dla dobra wymiaru sprawiedliwości zwolni te osoby od obowiązku zachowania tajemnicy, jeżeli ustawy szczególne nie stanowią inaczej. Na postanowienie w tym przedmiocie przysługuje zażalenie.

Możliwość zwolnienia radcy prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej wynika z art. 180 § 2 KPK, zgodnie z którym osoby obowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej 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. Z powyższego wynika, że tylko sąd, i tylko w warunkach określonych w art. 180 § 2 KPK, może zwolnić radcę prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Zwolnienie radcy prawnego z tajemnicy może nastąpić tylko pod warunkiem stwierdzenia przez sąd, iż w konkretnej sprawie karnej zachodzi rzeczywisty brak możliwości ustalenia danej okoliczności na podstawie innego dowodu niż przesłuchanie radcy prawnego. Przesłanka ta musi być spełniona kumulatywnie z przesłanką ogólną, by przesłuchania wymagało dobro wymiaru sprawiedliwości.

W orzecznictwie podkreśla się, że doniosłość społeczna zawodów objętych przepisem art. 180 § 2 KPK, w tym zawodu radcy prawnego, sprawia, że decyzja o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej nie może być traktowana jak formalność. Zaufanie klienta do radcy prawnego, warunkujące prawidłowe wykonywanie zadań powierzonych radcy prawnemu, jest wielką wartością, której naruszenie stanowi cenę za osiągnięcie sprawiedliwości, której bez tego by nie osiągnięto (np. postanowienie Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 18 września 2009 roku, sygn. akt II AKz 472/09, postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 04 marca 2009 roku, sygn. akt II AKz 151/09, postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 12 października 2015 r., sygn. akt II AKz 348/15, postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie - II Wydział Karny z dnia 1 kwietnia 2015 r., sygn. akt II AKz 111/15, postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 17 lutego 2016 r., sygn. akt II AKz 64/16).

Analiza orzecznictwa potwierdza przekonanie, że radca prawny jest powiernikiem swych klientów, którzy ufają w dochowanie przezeń tajemnicy zawodowej i za to otrzymuje od nich zapłatę, a dochowanie tajemnicy ręczy swą etyką i deontologią zawodową, gwarantowaną orzecznictwem dyscyplinarnym oraz odpowiedzialnością odszkodowawczą za szkody wyrządzone wskutek niedyskrecji. Zaufanie między stronami tego zlecenia stanowi podstawę funkcjonowania radców prawnych. Nie można bez dostatecznie poważnych powodów naruszać tej zasady, to jest umowy klienta z radcą prawnym, a orzekania o tym sprowadzać do formalności (postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 30 marca 2009 roku, sygn. akt II AKz 110/09). Stąd właściwe docenienie rangi tej tajemnicy zawodowej i jej miejsca w organizacji życia społecznego jest nieodłącznym elementem całego systemu ochrony prawnej oraz warunkiem sine qua non prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP), zaś z tego powodu należyte respektowanie tej tajemnicy leży także w dobrze pojętym interesie publicznym (postanowienie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 29 października 2013 r., sygn. akt II AKz 330/13 oraz postanowienie, Sądu Apelacyjnego w Łodzi - II Wydział Karny z dnia 6 maja 2015 r. II AKz 225/15).

Zgodnie z art. 178 KPK nie wolno przesłuchiwać jako świadków obrońcy albo adwokata lub radcy prawnego działającego na podstawie art. 245 § 1, co do faktów, o których dowiedział się udzielając porady prawnej lub prowadząc sprawę. W tym zakresie zakaz przesłuchania ma charakter bezwzględny. W przypadku radców prawnych tajemnica obrończa stanowi w istocie szczególną kategorię tajemnicy radcowskiej, która jest objęta bezwzględną ochroną, wykluczającą zwolnienie z obowiązku z jej zachowania.

W świetle KPK, występując w roli procesowej oskarżonego, radca prawny ma nie tylko prawo składania wyjaśnień, ale również prawo odmowy składania wyjaśnień i odmowy odpowiedzi na pytania, mając na względzie spoczywający na nim obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej.

Na podstawie art. 225 § 1 KPK, jeżeli osoba, u której dokonano zatrzymania rzeczy lub u której przeprowadza się przeszukanie, oświadczy, że wydane lub znalezione przy przeszukaniu pismo lub inny dokument zawiera informacje tajemnicą zawodową, organ przeprowadzający czynność przekazuje niezwłocznie pismo lub inny dokument bez jego odczytania prokuratorowi lub sądowi w opieczętowanym opakowaniu. Zgodnie z art. 226 KPK, w kwestii wykorzystania dokumentów zawierających informacje niejawne lub tajemnicę zawodową, jako dowodów w postępowaniu karnym, stosuje się odpowiednio zakazy i ograniczenia określone w art. 178-181 KPK. Nadmienić należy jednak, że tym zakresie ma również znaczenie status radcy prawnego, u którego dokonuje się czynności przeszukania (osoba podejrzana, podejrzany, oskarżony, świadek czy obrońca). W wypadku przeszukania i zatrzymania pism lub innych dokumentów zawierających informacje objęte tajemnicą radcowską tryb przeszukania, uregulowany w art. 225 § 1 KPK i gwarantujący wzmożoną ochronę wskazanych dokumentów, nie znajduje zastosowania, jeżeli ich posiadaczem jest radca prawny będący osobą podejrzaną (nie jest więc wymagany status podejrzanego czy oskarżonego) o popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego (art. 225 § 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). Wynika z tego, że zatrzymanie takich dokumentów nie wymaga ich niezwłocznego przekazania prokuratorowi lub sądowi w opieczętowanym opakowaniu. Natomiast w kwestii ich dowodowego wykorzystania znajduje zastosowanie art. 226 KPK, z którego wynika odesłanie do art. 180 § 2 KPK,

wymagającego we wskazanym zakresie wydania postanowienia przez sąd, przy założeniu spełnienia warunków określonych w wymienionym na końcu przepisie.

Natomiast w przypadku przeszukania przeprowadzanego u radcy prawnego, który występuje w charakterze obrońcy, w razie oświadczenia przez niego, że znalezione lub wydane dokumenty obejmują informacje związane z wykonywaniem funkcji obrońcy, dokonujący przeszukania ma obowiązek pozostawienia tych dokumentów bez zapoznawania się ich treścią lub wyglądem (art. 225 § 3 zd. pierwsze KPK). Tej kategorii dokumenty nie mogą w żadnym wypadku podlegać dowodowemu wykorzystaniu w procesie karnym lub procesie karnym skarbowym.

Podobnie, jak ma to miejsce w odniesieniu do postępowania podatkowego, Minister Sprawiedliwości wydał rozporządzenie w sprawie sposobu postępowania z protokołami przesłuchań i innymi dokumentami lub przedmiotami, na które rozciąga się obowiązek zachowania tajemnicy państwowej, służbowej albo związanej z wykonywaniem zawodu lub funkcji.

Reasumując, tajemnica zawodowa radcy prawnego, obejmująca wszystko, o czym dowiedział się on w związku z udzielaniem porady prawnej i prowadzeniem sprawy, wyklucza możliwość złożenia przez niego zeznań w charakterze świadka w postępowaniu karnym i w postępowaniu karnoskarbowym, w którym stroną jest osoba reprezentowana przez niego uprzednio w innych postępowaniach, bez uprzedniego zwolnienia z powyższej tajemnicy przez sąd w trybie określonym w art. 180 § 2 KPK. Zgoda klienta nie wyłącza tego obowiązku. Jeżeli radca prawny ma status oskarżonego czy podejrzanego, ma prawo składania wyjaśnień, jak również odmowy składania wyjaśnień i odmowy udzielenia odpowiedzi na pytania. W aspekcie karnoprosocowym ochrona tajemnicy radcowskiej rozciąga się także na pisma i inne dokumenty zawierające informacje objęte tą tajemnicą (art. 225 i art. 226 KPK). Przesłuchanie radcy prawnego w charakterze świadka jest bezwzględnie wykluczone i nie wchodzi w rachubę jego zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie dotyczącym faktów, objętych tajemnicą obrończą. Dyskrecja zawodowa zobowiązuje radcę prawnego także w toku przeszukania.

Podsumowanie

W świetle obowiązujących przepisów prawa wydaje się, że wbrew konkluzji Ostrzeżenia z dnia 8 maja 2017 roku (do którego Ministerstwo Finansów odwołuje się wprost w Ostrzeżeniu z dnia 22 maja 2017 r.), organy kontrolne nie mają bezwzględnego prawa do ustalania okoliczności potwierdzających fakt wystąpienia działań optymalizacyjnych w oparciu o dokumenty lub informacje pozyskane od radców prawnych, jako świadków, oskarżonych, podejrzanych, osoby podejrzane czy obrońców.

Organy kontrolne nie mogą oczekiwać od rady prawnej udostępnienia wymienionych w Ostrzeżeniu z dnia 8 maja 2017 r. raportów, analiz, korespondencji, organy kontrolne nie mogą swobodnie przesłuchiwać radców prawnych w charakterze świadków czy też analizować danych z systemu rejestracji czasu pracy rady prawnej. Ubocznie należy zwrócić uwagę, że przepisy prawa, w tym ustawy o radcach prawnych czy Kodeksu Etyki Radcy Prawnego nie nakładają na radców prawnych obowiązku prowadzenia rejestrów czasu pracy wspomnianych w Ostrzeżeniu z dnia 8 maja 2017 r.

Radca prawny powinien pamiętać o konieczności utrzymania w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej lub prowadzeniem sprawy. W zależności od statusu w danym postępowaniu, radca prawny ma co najmniej prawo odmowy odpowiedzi na pytania z powołaniem na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Dokumenty posiadane lub przygotowywane przez radcę prawnego w związku z udzielaniem pomocy prawnej opisane w Ostrzeżeniach niewątpliwie mogą być przedmiotem tajemnicy zawodowej. Tego rodzaju dokumenty nie powinny być przez radcę prawnego ujawniane, chyba że w prawnie dopuszczalnych granicach (a więc za wyjątkiem informacji objętych tajemnicą obrończą) sąd postanowi o zwolnieniu radcy prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej lub zezwoli na wykorzystanie w określonym zakresie dokumentacji znajdującej się w posiadaniu radcy prawnego. Przestrzeganie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej dotyczy również czynności przeszukania.