

Warszawa, dnia 5 stycznia 2019 r.

Opinia

Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji

Krajowej Rady Radców Prawnych

w sprawie: ewentualnego naruszenia tajemnicy radcowskiej w wyniku przesłania Jednolitego Pliku Kontrolnego

I. Uwagi wstępne

Niniejsza opinia prawna ma na celu udzielenie odpowiedzi na postawione przez zleceniodawcę następujące pytania, czy wykonywanie obowiązku przesyłania Jednolitego Pliku Kontrolnego może stanowić naruszenie tajemnicy radcowskiej? Tak określony cel wyznacza zakres tematyczny merytorycznych rozważań oraz strukturę zleconej opinii. W pierwszej kolejności zostanie poddany analizie prawnej obowiązek przekazywania danych w elektronicznej formie Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK). Przepisy podatkowe przewidują zastosowanie tego rozwiązania w dwóch przypadkach, czyli jako instytucji ogólnego prawa podatkowego oraz służebnej wobec podatku od towarów i usług (VAT). Pozwoli to na ustalenie podmiotowego i przedmiotowego zakresu obowiązku raportowania informacji organom podatkowym.

W dalszej części niniejszej opinii zostanie przeanalizowane uregulowanie tajemnicy radcowskiej. Dzięki temu możliwe będzie ustalenie zakresu danych objętych obowiązkiem zachowania ich w poufności przez radcę prawnego oraz odstępstw od tej ustawowej reguły. Na tej podstawie zostanie sformułowana konkluzja, czy dane przesyłane jako JPK mieszczą się w zakresie obowiązywania tajemnicy radcowskiej, a ich przekazanie organowi podatkowemu stanowi jej naruszenie, czy ewentualnie raportowanie tych danych odbywa się bez uchybienia tej tajemnicy?

II. Regulacje prawne obowiązków przesyłania JPK i przestrzegania tajemnicy radcowskiej

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483, ze zm., powołana dalej jako Konstytucja RP.
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t. jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm., powołana dalej jako o.p.
3. Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t. jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm., powołana dalej jako VATU.
4. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, t. jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2115, ze zm., powołana dalej jako upr.
5. Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe, t. jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 679, ze zm., powołana dalej jako prd.

III. JPK w świetle przepisów ogólnego prawa podatkowego

Obowiązek przekazywania danych w formacie JPK został wprowadzony 1 lipca 2016 r. w wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej¹. Z wykładni wewnątrz systemowej tej ustawy wynika, że stanowi on przede wszystkim powinności powiązaną z informacją podatkową². Nałożenie na osoby prawne, osoby fizyczne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej obowiązku przekazywania organom podatkowym określonych danych niewątpliwie wymusza ich ujawnienie, a więc pozostaje w kolizji z zachowaniem ich w poufności. Podkreślić należy, że adresatem tej powinności są jedynie podmioty prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. W myśl legalnej definicji za takie księgi uznawane są księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry,

¹ Por. 82 § 1b oraz art. 193a o.p.

² Rozdział 11 działu III o.p. jest zatytułowany Informacje podatkowe.

do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci³. Oznacza to, że w ogólnym prawie podatkowym adresat obowiązku przekazywania plików JPK jest opisywany w kategoriach podmiotowych typowych dla tego prawa. Zakres podmiotowy przymusu obejmuje nie tylko podatników, ale także pośredników podatkowych, czyli płatnika i inkasenta. Chociaż w normatywnym opisie tych podmiotów nie uwzględniono ustawowej kategorii następców prawnych⁴, to podlegają oni temu obowiązkowi jako sukcesorzy statusu prawnego podatnika. Warto także zauważyć, że bezprzedmiotowe jest rozważanie naruszenia tajemnicy radcowskiej w wyniku przekazywania danych w formacie JPK, gdy księga podatkowa może być prowadzona w formie pisemnej⁵. W myśl art. 193a §1 o.p. organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych tylko w przypadku prowadzenia tych ksiąg przy użyciu programów komputerowych.

Inaczej niż w przypadku JPK_VAT ujawnienie informacji podatkowych na podstawie przepisów ogólnego prawa podatkowego nie odbywa się automatycznie z mocy ustawy podatkowej, ale na żądanie organu podatkowego. Z tego powodu w treści żądania powinien on sprecyzować przedmiotowy i czasowy zakres oczekiwanych danych przez wskazanie rodzaju ksiąg podatkowych lub dowodu księgowego, a także termin wykonania obowiązku. Niewątpliwie przepisy ogólnego prawa podatkowego nie wprowadzają żadnych odstępstw, w tym umotywowanych tajemnicą zawodową od powinności raportowania JPK. Pozostawiają organom podatkowym znaczną swobodę w ukształtowaniu treści żądania ujawnienia danych. Potencjalne granicę ich kompetencji wyznaczają przepisy regulujące treść danej księgi podatkowej oraz definiujące dowody księgowe.

W ujęciu systemowym i celowościowym obowiązek przekazywania JPK na żądanie organu podatkowego jest umotywowany względami dowodowymi

³ Zob. art. 3 pkt 4 o.p.

⁴ Prawa i obowiązki następców prawnych uregulowane są w rozdziale 14 działu III o.p.

⁵ Rozwiązanie to nie dotyczy ewidencji prowadzonej dla celów rozliczenia podatku VAT.

i proceduralnymi. Wynika to z jego umiejscowienia w dziale IV o.p., zatytułowanym Postępowanie podatkowe, rozdziale 11 – Dowody. Przepis art. 193a o.p. jest umiejscowiony bezpośrednio po uregulowaniu szczególnej mocy dowodowej ksiąg podatkowych⁶. Numeracja obu regulacji wyraźnie wskazuje na ich związek funkcjonalny i merytoryczny.

Wymaganiem ustawowym jest takie uregulowanie sposobu przekazywania JPK, aby odbywało się to w sposób zapewniający bezpieczeństwo, wiarygodność i niezaprzeczalność danych zawartych w księgach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem⁷. Z pozoru może wydawać się, że te dyrektywy legislacyjne wiążące Ministra Finansów w zakresie wykonywania delegacji ustawowej służą zapewnieniu przestrzegania tajemnicy radcowskiej w odniesieniu do innych podmiotów niż organy podatkowe. Jednak dostęp do akt sprawy podatkowej ma zagwarantowany strona postępowania, jej przedstawiciel lub pełnomocnik, a także podmiot działający na prawach strony⁸. Materiał dowodowy w nich zgromadzony obejmuje również dowody przekazywane przez kontrahentów strony lub osoby trzecie, w tym zgromadzone w wyniku kontroli krzyżowej⁹. Wówczas te wrażliwe dane nie są chronione w sposób właściwy i bezpieczny, gdy dostęp do nich mają podmioty inne niż organy prowadzące postępowanie podatkowe lub kierujące inną procedurą podatkową. Warto zauważyć, że dostęp do dokumentów zawierających informacje niejawnne, a więc także chronione tajemnicą radcowską, jest wyłączony z uprawnień strony wglądu do akt sprawy bezpośrednio z mocy ustawy¹⁰. Natomiast treść innych dokumentów może być utajniona przez ich wyłączenie z akt sprawy ze względu na interes publiczny. Odbywa się to w następstwie wydania postanowienia. Pojęcie interesu publicznego jest klauzulą generalną, zwrotem niedookreślonym, który tworzy luzu decyzyjne dla organu podatkowego. Nie może być ono utożsamiane z indywidualnym interesem radcy prawnego, który domaga się umożliwienia stronie zapoznania się z dokumentami, sporządzania z nich notatek, kopii i odpisów, uwierzytelniania odpisów i kopii

⁶ Zob. art. 193 o.p.

⁷ Zob. art. 193a §3 o.p.

⁸ Zob. art. 178 o.p.

⁹ Zob. art. 155 o.p.

¹⁰ Zob. Art. 179 § 1 o.p.

lub wydania uwierzytelnionych odpisów ze względu na obawę, że w ten sposób dojdzie do ujawnienia informacji poufnych związanych z wykonywaniem pomocy prawnej. Niewątpliwie tajemnica radcowska jest uzasadniona interesem publicznym. Problem wyłączenia dostępu do akt z powołaniem się na jej obowiązywanie tylko wtedy nie wystąpi, gdy uregulowania zakresu tej tajemnicy w sprawach podatkowych będą precyzyjne, a przedstawiciele administracji podatkowej będą właściwie stosować te unormowania. Jednak w przypadku powinności przekazywania danych w formie JPK ten konieczny warunek nie jest spełniony.

IV. JPK_VAT

Z formalnego punktu widzenia ewidencje związane z rozliczeniem VAT stanowią księgi podatkowe, ale obowiązek sporządzenia i przesłania danych w nich ujętych w formie elektronicznego pliku JPK_VAT charakteryzuje się specyficznymi cechami¹¹. Po pierwsze, jest on wykonywany w trybie *ex lege*, a więc bez uprzedniego wezwania organu podatkowego. Po drugie, adresatem informacji podatkowej jest tylko Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Po trzecie, adresatem obowiązku raportowania danych są jedynie podatnicy VAT. Nie dotyczy to jednak podmiotów dokonujących tylko czynności zwolnionych z tego podatku lub których sprzedaż jest zwolniona z opodatkowania¹². Po czwarte, zakres przedmiotowy obowiązku raportowania obejmuje wyłącznie informacje o prowadzonej ewidencji, a więc dane ewidencyjne. Wynika z tego, że nie rozciąga się on na dokumenty księgowe będące podstawą wpisu ewidencyjnego. W myśl art. 109 §3 VATU ewidencja VAT zawiera dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Katalog ustawowy danych ma postać przykładowego ich wyliczenia. Obejmuje on w szczególności informacje niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer,

¹¹ Por. art. 82 §1b o.p. i art. 109 §3 VATU.

¹² Stosownie do art. 109 §3 w zw. z art. 43 ust.1, art. 82 ust.3, art. 113 ust.1 lub 9 VATU.

za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Należy zauważyć, że przekazanie plik JPK_VAT Szeferowi KAS oznacza ujawnienie podmiotowych danych o kontrahencie radcy prawnego, w tym jego NIP. Przepisy podatkowe nie pozwalają także na zachowaniu w poufności danych przedmiotowych o transakcjach dokonanych z klientem w ramach wykonywania obsługi prawnej. Uszczegóławiając ten aspekt wyводу należy podkreślić, że zakres ujawnianych informacji jest zróżnicowany w zależności od sposobu dokumentowania wykonania usługi. W przypadku wystawienia faktury lub rachunku możliwe jest na podstawie dowodu z tych księgowych dokumentów prywatnych zidentyfikowanie danych podmiotowych usługobiorcy oraz o dokonanej transakcji. Informacje te wyspecyfikowane są w ewidencji VAT. Natomiast, gdy obsługa prawna jest dokumentowana paragonem z kasy fiskalnej, który jest wydawany konsumentowi, nie można zidentyfikować tych zindywidualizowanych i konkretnych danych. W księgowości VAT są one ujmowane w formie zbiorczych raportów kasowych. Po piąte, pliki JPK_VAT przekazywane są w trybie okresowym, czyli za dany miesiąc w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Oznacza to, że inaczej niż fakultatywny obowiązek przesyłania danych z ksiąg podatkowych i o dowodach księgowych stanowią one instrument stałego kontrolowania podatników VAT. Znajduje to potwierdzenie w ich nomenklaturze pliku, która zawiera przymiotnik „kontrolny”.

Warto podkreślić, że obowiązek przekazywania plików JPK i JPK_VAT nie funkcjonuje w oderwaniu od innych obowiązków informacyjnych, które są niezbędne do zrealizowania zadań ustawowych organów podatkowych¹³. Z punktu widzenia obowiązku zachowania tajemnicy radcowskiej szczególne znaczenie ma nałożenie na radców prawnych prowadzących działalność gospodarczą powinności sporządzania i przekazywania informacji o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę¹⁴. Dane te są ujawniane na żądanie organu podatkowego w zakresie określonym przez niego

¹³ Zob. art. 82 §2d o.p.

¹⁴ Zob. art. 82 §1 pkt 1 o.p.

terminie. Obsługa prawna może być także wykonywana na rzecz nierezydenta¹⁵. Wówczas informacje przekazywane są bezpośrednio z mocy ustawy, a ich zakres przedmiotowy jest normatywnie powiązany z postanowieniami umowy o świadczenie tej obsługi¹⁶. Wiąże się z tym duże ryzyko prawne dla radcy prawnego, który może uchybić ustawowej powinności informacyjnej, gdy nie wie, że jego kontrahentem jest nierezydent. Warto także zauważyć, iż podmiot świadczący obsługę prawną nie został wyposażony w żadne instrumenty prawne, które pozwalałyby mu na zweryfikowanie statusu dewizowego kontrahenta. W praktyce działa on w subiektywnym przekonaniu, że oświadczenia usługobiorcy są rzetelne i wiarygodne, a przecież znajomość przepisów prawa dewizowego nie jest powszechna.

Należy uznać, że obowiązki informacyjne są tak uregulowane w prawie podatkowym, że pozwalają organowi podatkowemu na uzyskanie wrażliwych danych podmiotowych i przedmiotowych o kontrahencie radcy prawnego i świadczonej na jego rzecz usługi. Wynika to przede wszystkim z pominięcia w ich treści odniesienia do tajemnicy zawodowej. Istotne znaczenie ma także fakt, że ustawowe ograniczenia w stosowaniu JPK i JPK_VAT nie pozbawiają organów podatkowych dostępu do wrażliwych danych, gdyż w takiej sytuacji mają zastosowanie inne instrumenty informacyjne.

V. Tajemnica radcowska i jej ograniczenia

Tajemnica zawodowa stanowi fundamentalną wartość ustrojową¹⁷ i instytucję prawną¹⁸, która warunkuje prawidłowe wykonywanie pomocy prawnej. Nikt racjonalnie myślący nie będzie przekazywał radcy prawnemu informacji, mając uzasadnione przypuszczenie, że mogą być użyte przeciwko niemu. Radca prawny wykonuje zawód zaufania publicznego, który staje się bezprzedmiotowy, gdy jego klient nie będzie pewny, że wrażliwe dla niego dane są prawidłowo zabezpieczone i nie zostaną udostępnione nieuprawnionym podmiotom. Nakaz zachowania tajemnicy zawodowej

¹⁵ Zob. 2 ust.1 pkt 2 i ust. 1a prd.

¹⁶ Zob. art. 82 §1 pkt 2 o.p.

¹⁷ A. Kalwas, Ograniczenie tajemnicy zawodowej wolnych zawodów prawniczych w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy. Glosa 2004, Nr 6, s. 5-6.

¹⁸ Zob. art. 3 ust. 3,4,5,6 upr.

jest fundamentalnym obowiązkiem radcy prawnego, gdyż bez niego nie można zbudować zaufania pomiędzy radcą prawnym a usługobiorcą¹⁹.

Samorząd radcowski jako samorząd zawodowy został umocowany do działania przepisem konstytucyjnym²⁰, który jest umiejscowiony w Rozdziale I ustawy zasadniczej, zatytułowanym Rzeczpospolita. Stosując *argumentum a rubrica*, które jest środkiem wykładni systemowej nawiązującym do założenia i fikcji prawnej „racjonalnego prawodawcy, należy uznać, że prawidłowe wykonywanie zadań przez radców prawnych i ich samorząd jest bardzo istotne w demokratycznym państwie prawnym²¹. Tajemnica zawodowa nie jest pojęciem prawnym użytym do zredagowania treści przepisów konstytucyjnych. Jednak jej ważkie znaczenie ustrojowe wynika zarówno z preambuły ustawy zasadniczej, jak i ogółu unormowań pozycji ustrojowej samorządu zawartych w tym akcie prawnym.

Ustawowym obowiązkiem radcy prawnego jest zachowanie w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej²². Oznacza to, że poufne są dane pozyskane przez radcę prawnego od klienta, na rzecz którego świadczy on usługi prawnicze, lub otrzymane z innych źródeł. Niewątpliwie zakresem tajemnicy zawodowej nie są objęte informacje o samym radcy prawnym, prowadzonej przez niego działalności zarobkowej, własnej sytuacji finansowej i majątkowej, należnych od niego świadczeniach publicznych. Przymus zachowania w poufności danych nie chroni profesjonalisty udzielającego pomocy prawnej i nie może być wykorzystany do unikania przez niego płacenia danin publicznych. Oznaczałoby to bowiem uchybienie konstytucyjnemu obowiązkowi płacenia podatków²³. Przymus przekazywania plików JPK i JPK_VAT ma charakter instrumentalny, pomocniczy wobec powinności zapłacenia świadczenia podatkowego w należnej wysokości. Rozwiązanie to ma istotne konsekwencje praktyczne, gdyż żądanie przez organy podatkowe

¹⁹ Komentarz do art. 3 /w:/ T. Scheffler (red.), Ustawa o radcach prawnych. Komentarz, Warszawa 2018, Legalis.

²⁰ Zob. art. 17 ust.1 Konstytucji RP.

²¹ Zob. art. 2 Konstytucji RP.

²² Zob. art.3 ust.3 upr.

²³ Zob. art. 84 Konstytucji RP.

udostępnienia informacji jest ograniczone tylko do danych niezbędnych dla skontrolowania prawidłowości, rzetelności i terminowości rozliczenia podatkowego. W ten sposób gromadzone są przede wszystkim dane o radcy prawnym jako podmiocie podatku, które nie są objęte zakresem tajemnicy radcowskiej.

Ustawowe sformułowanie „wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej” wyklucza powoływanie się na tajemnicę zawodową jako odmowę ujawnienia własnych danych podatkowych także z tego powodu, że księgi podatkowe nie są prowadzone w ramach świadczenia pomocy prawnej, ale są zdarzeniem następczym w stosunku do świadczenia takich usług. Radca prawny nie prowadzi cudzej księgowości, ani nie wystawia dowodów księgowych na zlecenie kontrahenta. Niemniej jednak ma on obowiązek dokumentowania gospodarczych i podatkowych zdarzeń fakturami, rachunkami, paragonami fiskalnymi, które są niezbędne do dokonania rozliczenia podatkowego przez podmiot objęty pomocą prawną. Takie okoliczności pozostają w związku skutkowo – przyczynowym z wykonywaniem tej pomocy. Jak już wspomniano, księgi podatkowe i dokumenty księgowe zawierają wrażliwe dane nie tylko o radcy prawnym, ale i o usługobiorcy. Pojawia się zatem pytanie, czy zostały one objęte wyłączeniem z zakresu obowiązywania tajemnicy radcowskiej na mocy przepisu ustawowego?

Przed 1 stycznia 2019 r. jedynie informacje udostępniane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu były wyraźnie wskazane jako niepodlegające tajemnicy radcowskiej²⁴. Odstępstwo to miało zakres ograniczony do wskazanego w tych przepisach. Niewątpliwie ten obowiązek informacyjny nie ma charakteru podatkowego i nie rozciąga się na przekazywanie organom podatkowym plików JPK i JPK_VAT. W wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej, przejawiającej się m.in. w ustanowieniu obowiązku raportowania schematów podatkowych, wprowadzono kolejne wyłączenie informacji z zakresu tajemnicy radcowskiej²⁵. Dotyczy to tylko informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p., który jest zatytułowany Informacje o schematach

²⁴ Zob. art.3 ust.6 upr w brzmieniu dotychczasowym.

²⁵ Zob. art.3 ust.6 pkt 2 upr.

podatkowych. Jak już wspomniano, obowiązek raportowania plików JPK i JPK_VAT nie jest uregulowany w tej jednostce redakcyjnej ustawy. Jest on odrębną instytucją od przymusu przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Dane objęte raportowaniem plików JPK i JPK_VAT nie są *a priori* wyłączone z zakresu obowiązywania tajemnicy radcowskiej. Należy uznać, że nie ma do nich zastosowanie fikcja prawna i domniemanie ustawowe, że faktyczne naruszenie tej tajemnicy nie jest tak kwalifikowane pod względem prawnym. W drodze wniosku *a contrario* do art. 3 ust. 6 upr można uznać, że żaden przepis prawa nie wyklucza z góry sytuacji, że w wyniku przekazywania plików JPK i JPK_VAT nie dojdzie do uchybienia obowiązkowi zachowania w poufności danych uzyskanych przez radcę prawnego w związku z wykonywaniem przez niego pomocy prawnej. Brak reguł kolizyjnych precyzyjnie rozgraniczających zastosowania tajemnicy radcowskiej i przeciwstawnej do niej powinności ujawnienia informacji podatkowej w następstwie przekazania organom podatkowym elektronicznych plików JPK i JPK_VAT nie służy realizacji zasady pewności prawa. Jak już wspomniano, te instytucje mają odzwierciedlenie w treści Konstytucji RP. W ramach wykładni prokonstytucyjnej i systemowej, odwołującej się do spójności aksjologicznej systemu prawa polskiego, możliwe jest przyznanie rangi nadrzędności wartości ustrojowych utożsamianych z tajemnicą radcowską wobec instrumentalnego obowiązku ujawniania informacji podatkowych. Wniosek ten można umotywić m.in. faktem, że przestrzeganie tej tajemnicy w zakresie raportowania plików JPK i JPK_VAT nie pozbawia organów podatkowych możliwości wykonywania zadań ustawowych, W ogólnym prawie podatkowym uregulowano bowiem liczne alternatywne sposoby i procedury dostępu do informacji niezbędnych do urzędowego zweryfikowania prawidłowości, rzetelności i terminowości rozliczeń podatkowych.

VI. Konkluzja

Podsumowując powyższy wywód, należy uznać, że w treści plików JPK i JPK_VAT w ograniczonym zakresie mogą występować informacje uzyskane w związku z wykonywaniem przez radcę prawnego pomocy prawnej. Dotyczy to wrażliwych danych zarówno podmiotowych o usługobiorcy, jak i przedmiotowych o wykonanej usłudze. Takie informacje mają poufny charakter, gdyż chroni je ustawowa tajemnica

radcowska. Występują one w formie zapisów księgowych lub w treści dokumentów, które są podstawą ich dokonania.

Tajemnica radcowska nie chroni radcy prawnego przed konstytucyjnym nakazem płacenia podatków i innych świadczeń publicznych. Obowiązek raportowania plików JPK i JPK_VAT ma charakter instrumentalny i służebny wobec tej konstytucyjnej powinności. Ukierunkowany jest na przekazywanie organom podatkowym informacji podatkowych, które są niezbędne dla zweryfikowania, czy podatnicy i inne podmioty podatku prawidłowo, rzetelnie i terminowo dokonują rozliczeń podatkowych. W praktyce może wystąpić kolizja pomiędzy przeciwstawnymi obowiązkami ustawowymi ciążącymi na radcy prawnym. Z tajemnicy zawodowej wynika nakaz zachowania w poufności wszystkiego, co pozostaje w związku z wykonywaniem pomocy prawnej. Natomiast ustawowe przepisy podatkowe nakładają przeciwstawne obowiązki, czyli ujawnienia informacji podatkowych. Z formalnego punktu widzenia tajemnica zawodowa i raportowanie plików JPK i JPK_VAT mają tę samą, ustawową moc prawną oraz uzasadnienie w aksjologii oraz treści ustawy zasadniczej.

Zarówno ustawa o radcach prawnych, jak i przepisy podatkowe nie zawierają przepisów, które rozstrzygałyby kolizję obowiązywania tajemnicy radcowskiej i nakazu ujawnienia objętych nią informacji podatkowych zawartych w treści JPK i JPK_VAT. Oznacza to, że nie występuje rozwiązanie analogiczne do powinności raportowania schematów podatkowych, które ma postać fikcji prawnej i domniemania ustawowego, iż nie doszło do naruszenia tajemnicy w wyniku ujawnienia uprawnionemu organowi podatkowemu poufnych informacji. Również w przepisach podatkowych nie ma unormowania, które wyraźnie umocowywałoby radcę prawnego do przekazywania JPK i JPK_VAT o ograniczonej treści merytorycznej do danych nie objętych ustawowym nakazem poufności. Regulacja obowiązku przekazywania danych podatkowych pomija istotną rolę tajemnicy radcowskiej w funkcjonowaniu demokratycznego państwa prawnego.

dr hab. Andrzej Gorgol

radca prawny