

ETYCZNE GRANICE DZIAŁANIA DORADCÓW PODATKOWYCH W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM**

I. Od wieków z pomocy doradców korzystano zawsze wtedy, gdy decydent stawał przed koniecznością podjęcia mądrej i przemyślanej decyzji, której skutki rzutowały na przyszłość. N. Machiavelli w swoim dziele *Książę* stwierdził, że wybór ministra (doradcy) jest trudnym zadaniem z uwagi na fakt, iż zawsze „można natrafić na dobrego bądź złego”¹. Dostrzegał wagę odpowiedniego wynagrodzenia usług świadczonych przez doradcę. Uważał, że lojalność ministra jest rezultatem odpowiedniego traktowania, przejawiającego się w przyznawanych zaszczytach i pieniądzech. Machiavelli wierzył, iż tylko tak ułożona relacja między księciem a doradcą sprawi, że mogą sobie wzajemnie ufać, gdy bowiem jest inaczej „zawsze w końcu i jeden, i drugi źle na tym wyjdzie”².

Institucja doradztwa podatkowego istnieje w Polsce od kilkunastu lat, a ramy prawne funkcjonowania tego zawodu zostały ustalone w ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (dalej: u.d.p.)³. Warto podkreślić, że znaczenie zawodu doradcy podatkowego ujawnia się w tych systemach prawa podatkowego, w których wprowadzono model samoobliczenia (samowymiaru) podatku⁴. Zgodnie z zasadą samoobliczenia obowiązek pierwotnego wymiaru został przeniesiony na podatnika, który samodzielnie oblicza podstawę opodatkowania, nalicza i odprowadza podatek na rachunek urzędu skarbowego. Na podatniku ciąży zatem obowiązek i odpowiedzialność prawidłowego zaliczenia przychodów, kosztów uzyskania przychodu oraz zastosowania odpowiedniego sposobu obliczenia podatku. W Polsce obowiązek prawidłowej oceny stanu faktycznego oraz subsumpcji do określonej normy prawa materialnego przerzucono na podatnika (płatnika) już na początku lat dziewięćdziesiątych. Należy stwierdzić, że współczesne prawo podatkowe cechuje się wyjątkowym stopniem skomplikowania. Nie ulega wątpliwości, że profesjonalna reprezentacja w trakcie postępowania podatkowego ma niebagatelne znaczenie dla zachowania praw

* Autorka jest studentką V roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz I roku studiów pierwszego stopnia na kierunku „Samorząd terytorialny i polityka regionalna” w Centrum Studiów Samorządu Terytorialnego i Rozwoju Lokalnego Uniwersytetu Warszawskiego, a także słuchaczką Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego na Uniwersytecie Warszawskim.

** Stan prawny: kwiecień 2015 r.

¹ N. Machiavelli, *Książę*, przeł. C. Nanke, Kraków 2004, s. 83–84.

² *Ibidem*.

³ Dz.U. z 1996 r., Nr 102, poz. 475.

⁴ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12, s. 25–39.

podatników. Wykonywanie doradztwa podatkowego zaspokaja zatem potrzeby związane z właściwą wykładnią przepisów prawa podatkowego⁵.

Zawód doradcy podatkowego należy do kręgu zawodów zaufania publicznego, który w znacznej części dotyczy wykonywania usług prawniczych. Niekiedy podaje się w wątpliwość określanie zawodu doradcy podatkowego jako zawodu prawniczego, bowiem osoba wykonująca tę profesję nie musi mieć wykształcenia prawniczego, wystarczy że jest absolwentem studiów wyższych, zda egzamin państwowy na doradcę podatkowego i odbędzie stosowną praktykę. Argumentem na rzecz tezy, iż zawód doradcy podatkowego wpisuje się w poczet zawodów prawniczych jest fakt, że doradcy podatkowi zostali wyposażeni przez ustawodawcę w stosunkowo szeroki zakres uprawnień w zakresie zobowiązań podatkowych (również celnych i związanych z egzekucją administracyjną) właściwych adwokatom, radcom prawnym czy biegłym rewidentom. Choć zawód doradcy podatkowego nie jest zawodem *stricte* prawniczym, to wydaje się zasadne włączenie go w poczet zawodów prawniczych, ponieważ poza możliwością prowadzenia działalności księgowo-finansowej doradca finansowy ma prawo do wykonywania czynności typowo prawniczych.

Kwalifikowanie profesji doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego jest konsekwencją zinstytucjonalizowania tego zawodu w postaci utworzenia samorządu – Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Wydaje się, że polski ustawodawca od początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku kształtował zawód doradcy podatkowego jako zawód zaufania publicznego. Świadczy o tym pierwotne brzmienie ustawy o doradztwie podatkowym. Kolejne nowelizacje dodatkowo wzmocniły pozycję tej profesji⁶. Pojęcie zawodu zaufania publicznego jest specyficznie polskim tworem i nie jest znane w innych krajach europejskich. Zostało zawarte w art. 17 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁷. Ustawodawca konstytucyjny, używając pojęcia „zawód zaufania publicznego”, miał na myśli zawody, które doktryna prawa administracyjnego określa tradycyjnie pojęciem „zawodu wolnego”. Należy przyjąć, iż zawody zaufania publicznego są od strony przedmiotowej wolnymi zawodami, czyli takimi, które wykonywane są na własny rachunek (w sensie gospodarczym) lub przynajmniej w przeszłości miały taki status⁸.

Zawody zaufania publicznego, o których mowa w art. 17 Konstytucji RP, są wykonywane w sposób złożony i społecznie aprobowany, o ile ich wykonywaniu towarzyszy realne „zaufanie publiczne”. Na zaufanie to składa się szereg czynników, do których bez wątpienia należy przekonanie o zachowaniu przez wykonującego ten zawód dobrej woli, właściwych motywacji, należytej staranności zawodowej oraz wiara w przestrzeganie wartości istotnych dla profilu danego zawodu. W odniesieniu do wykonywania prawniczych zawodów zaufania publicznego do istotnych wartości należy pełne i integralne respektowanie prawa, w tym zwłaszcza – przestrzeganie zasad konstytucyjnych. Pojęcie „zasad konstytucyjnych” nie zostało dotychczas dostatecznie w polskim prawie sformułowane. Niemniej jednak za podstawowe znaczenie tego terminu należy uznać znaczenie dyrektywne. Przez zasadę

⁵ H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym*, Warszawa 2002, s. 38.

⁶ T. Michalik, [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, Warszawa 2010 r., s. 11–14.

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78 poz. 483).

⁸ M. Kulesza, *Zawód zaufania publicznego*, [w:] opr. S. Legat, M. Lipińska, *Zawody zaufania publicznego a interes publiczny – korporacyjna reglamentacja versus wolność wykonywania zawodu*, Warszawa 2002, s. 149 i nast.

konstytucyjną należy rozumieć szczególnie doniosłą dyrektywę postępowania, która ma charakter nadrzędny w stosunku do innych norm w obrębie systemu prawnego, głównie ze względu na jej szczególnie wyraźne uzasadnienie aksjologiczne w określonych ocenach, doniosłych dla konstruowania danego systemu prawnego⁹.

II. Zawód doradcy podatkowego jest niewątpliwie, co już podkreślono, zawodem zaufania publicznego w znacznej części dotyczącym wykonywania usług prawnych. Niemniej jednak w ramach tego zawodu możliwe jest wykonywanie usług księgowych, finansowych, a nawet doradztwa gospodarczego, czy też prowadzenie działalności wydawniczej. Tak szerokie *spectrum* zadań odróżnia zawód doradcy podatkowego od innych zawodów zaufania publicznego i istotnie wpływa na jego specyfikę.

Warto zająć się zmianami w zakresie doradztwa podatkowego, które były dokonywane w stosunkowo niedługim okresie obowiązywania ustawy o doradztwie podatkowym. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p. czynności doradztwa podatkowego stanowiły udzielanie porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych na zlecenie lub na rzecz podatników, płatników i inkasentów. Nowelizacja ustawy z dnia 10 czerwca 2010 r. zniósła ograniczenie przedmiotowego zakresu czynności doradztwa podatkowego wyłącznie do doradztwa w zakresie wykonania obowiązków podatkowych. W obowiązującym stanie prawnym czynności doradztwa podatkowego dotyczą udzielania podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami. Z literalnego brzmienia przedstawionego przepisu wynika, że czynności doradztwa podatkowego obejmują pomoc w wyjaśnianiu przepisów prawa podatkowego, a także dokonywanie wykładni niejasnych regulacji prawnych oraz wskazywanie klientom prawidłowego sposobu postępowania. Istotne jest to, aby doradca podatkowy zwracał uwagę na ryzyko związane z określonym zachowaniem podatnika. Ponadto, do czynności doradztwa podatkowego należy prowadzenie w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych, a niekiedy także rozliczanie innych należności publicznoprawnych (w tym składek ZUS), obsługa kadrowo-płacowa oraz udzielanie wsparcia z zakresu doradztwa związanego z pomocą publiczną dla przedsiębiorców i funduszami unijnymi. Doradcy podatkowi są również uprawnieni do reprezentowania swoich klientów w postępowaniu przed organami podatkowymi we wszystkich instancjach, a także przed sądami administracyjnymi (w sprawach podatkowych)¹⁰.

Z punktu widzenia problematyki poruszanej w niniejszym artykule należy ograniczyć się tylko do reprezentacji doradców podatkowych w postępowaniach podatkowych. Przyjmuje się, że postępowanie podatkowe *sensu stricto* to procedura o charakterze jurysdykcyjnym, której celem jest rozstrzygnięcie sprawy podatkowej poprzez wydanie decyzji podatkowej, która swoim zakresem obejmuje czynności pomiędzy wszczęciem postępowania podatkowego a wydaniem decyzji. Przebieg i zasady postępowania podatkowego w znaczeniu

⁹ M. Zieliński, *Zasady i wartości konstytucyjne*, [w:] A. Bałaban, P. Mijał (red.), *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, Szczecin 2011, s. 22–23.

¹⁰ A. Mariański, *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej*, Warszawa 2014, s. 19–20.

węższym zostały uregulowane w dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)¹¹, zatytułowanym „Postępowanie podatkowe”. Natomiast postępowanie podatkowe *sensu largo* oznacza regulowany przepisami prawa ciąg czynności organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów zobowiązań podatkowych, mający na celu ujawnienie i wyznaczenie wysokości zobowiązania podatkowego oraz jego realizację¹².

Zasadniczo kwestię reprezentacji w sprawach podatkowych w postępowaniu przed organami podatkowymi, jak i przed sądami administracyjnymi, regulują przepisy o.p. oraz ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.)¹³. Zgodnie z treścią art. 137 § 1 o.p. pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Ustawa ta nie stawia żadnych dodatkowych wymogów w tym zakresie. Oznacza to, że w postępowaniu podatkowym prowadzonym przed organami administracji podatkowej podatnik może być reprezentowany przez adwokata, radcę prawnego jak również doradcę podatkowego. Z kolei art. 35 p.p.s.a. wskazuje, iż pełnomocnikiem strony może być adwokat lub radca prawny, a ponadto inny skarżący lub uczestnik postępowania, jak również rodzice, małżonek, rodzeństwo lub zstępni strony oraz osoby pozostające ze stroną w stosunku przysposobienia, a także inne osoby, jeżeli przewidują to przepisy szczególnie. Z treści tego przepisu wynika wprost, że profesjonalnymi pełnomocnikami występującymi w sprawie podatkowej w postępowaniu przed sądami administracyjnymi mogą być adwokaci lub radcowie prawni. Przepisem stanowiącym *lex specialis* jest art. 41 u.d.p., zgodnie z którym doradca podatkowy uprawniony jest do występowania w charakterze pełnomocnika podatnika, płatnika, inkasenta, osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych podatnika, płatnika lub inkasenta w postępowaniach administracyjnych dotyczących obowiązków podatkowych. Równocześnie doradca podatkowy uprawniony jest do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych dotyczących spraw, w których przyznane mu zostały uprawnienia do działania w postępowaniu administracyjnym w charakterze pełnomocnika strony. Doradca podatkowy jest uprawniony do występowania w charakterze pełnomocnika w sprawach podatkowych zarówno przed organami administracji podatkowej, jak i na etapie postępowania przed sądami administracyjnymi, w takim samym stopniu, jak adwokat czy radca prawny.

III. Opracowywanie szczegółowych zasad etycznych przez samorzady zawodowe adwokatów i radców prawnych powoli staje się regułą, co więcej jest to działanie zgodne z wytycznymi Rady Adwokatów i Stowarzyszeń Prawnych w Europie (ang. *The Council of Bars and Law Societies of Europe* – CCBE). Według wskazanych wytycznych samorzady adwokackie i stowarzyszenia prawnicze powinny działać w kierunku polepszenia jakości wykonywania swoich usług¹⁴. Jest to ważna wskazówka dla obywatela, który ma prawo oczekiwać, że istota jego kontaktów z profesjonalnymi pełnomocnikami oparta będzie na zaufaniu

¹¹ Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60.

¹² J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998, s. 251.

¹³ Dz.U. z 2002 r., Nr 153, poz. 1270.

¹⁴ W. Łojko, M. Dziurnikowska-Stefańska, *Wartości a sukces zawodowy prawników – granice kompromisu?*, Warszawa 2011, s. 31–32.

i lojalności. Kodeks etyki jest zatem najważniejszym wyróżnikiem zawodu zaufania publicznego. Stanowi swoisty kanon najbardziej pożądaných zachowań zawodowych.

W celu wyznaczenia etycznych granic działania doradców podatkowych konieczne jest zdefiniowane samego pojęcia etyka. Słowo „etyka” pochodzi od greckiego *ethikos*, które z kolei wywodzi się od wyrazu *ethos* oznaczającego charakter, ale także zwyczaj, obyczaj. Terminem „etyka” określa się zatem uporządkowaną refleksję nad moralnością, a więc rozmaite sądy i przekonania, których przedmiotem jest moralność. Moralność w klasycznym ujęciu oznacza zespół żywionych przez określoną osobę lub grupę norm, ocen i przekonań, na podstawie których uczynki ludzkie uznawane bywają za „dobre” lub „złe” i z tego powodu wzbudzają szacunek lub potępienie. W prowadzeniu działań w sposób etyczny chodzi więc o postępowanie według takich reguł, które zyskały uprzednią aprobatę i akceptację większości społeczeństwa. Deontologia zawodowa doradców podatkowych stanowi przeniesienie powszechnych norm etyczno-moralnych na obszar powinności adresowanych do osób wykonujących tak ważne społecznie zadanie, jakim jest niesienie profesjonalnej pomocy prawnej. Jest oczywistym fakt, że wszelkie odniesienia dotyczące etyki ogólnej znajdują odzwierciedlenie w etyce zawodowej doradcy podatkowego¹⁵.

Zasady Etyki Doradców Podatkowych (dalej: „zasady etyki”) zostały wprowadzone przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych w drodze załącznika do uchwały nr 9/2002 Pierwszego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z dnia 27 stycznia 2002 r. Znaczna część dyrektyw zawartych w zasadach etyki wzorowana jest na rozwiązaniach stosowanych w regulacjach etycznych innych samorządów zawodowych. Zasady etyki stanowią więc zespół norm wewnątrz korporacyjnych mających zapewnić wysoki poziom etyczny osób należących do korporacji i wykonujących zawód. Funkcjonujące w ramach samorządu doradców podatkowych zasady, podobnie jak w samorządzie adwokackim i radcowskim, nie mają charakteru kazuistycznego. Są to normy o charakterze ogólnym, wynikające z ogólnych norm moralnych i uregulowań prawnych, co zostało wyraźnie podkreślone w art. 1 zasad etyki. Wskazany zbiór zasad etyki bywa potocznie nazywany kodeksem etycznym, choć nazwa ta rodzi uzasadnione wątpliwości dotyczące obszerności. Nazywanie zbiorów etyki zawodowej kodeksami etycznymi jest niekiedy mylące, zwłaszcza kiedy nie są one *par excellence* normami moralnymi, lecz głównie regułami postępowania zawodowego¹⁶.

Zasady etyki doradców podatkowych wynikają z ogólnych norm moralnych i uregulowań prawnych. Należą do nich ogólne zasady moralne przystosowane do realiów wykonywania zawodu przez doradcę podatkowego. Kwintesencję ram etycznych, w obrębie których działa doradca podatkowy wykonujący czynności doradztwa podatkowego, stanowi rota ślubowania. Jej treść jest następująca: „Przysięgam, że jako doradca podatkowy będę wykonywać ten zawód, kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennnością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą i zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich” (art. 8 ust. 2 u.d.p.).

Obowiązkiem każdego doradcy podatkowego jest przestrzeganie obowiązujących przepisów prawnych oraz zasad etyki właściwych dla tej grupy zawodowej. Konieczność

¹⁵ J. Naumann, *Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*, Warszawa 2012, s. IX.

¹⁶ R. Tokarczyk, *Etyka prawnicza*, Warszawa 2005, s. 60.

wykonywania obowiązków zawodowych przez profesjonalnych pełnomocników na podstawie i w granicach prawa oznacza zakaz podejmowania na rzecz klienta działań, które miałyby na celu popełnienie przestępstwa, ani umożliwiania uniknięcia odpowiedzialności karnej za czyn, który miałby zostać dokonany w przyszłości. Wskazane ograniczenie działalności profesjonalnych pełnomocników jest niezmiernie istotne z punktu widzenia uczestniczenia w postępowaniu podatkowym. Pełnomocnik, działający w sprawach podatkowych i dokonujący operacji gospodarczych mających na celu optymalizację podatkową, musi zwracać uwagę na to, aby jego działania nie miały na celu popełnienia przestępstwa skarbowego lub aby nie umożliwiały uniknięcia odpowiedzialności karnoskarbowej za przestępstwa skierowane przeciwko obowiązkom podatkowym. Zakaz ten *de facto* nie został sformułowany w odniesieniu do doradców podatkowych, jednakże w żaden sposób nie zwalnia to ich z ponoszenia ewentualnej odpowiedzialności w razie dopuszczenia się działań mogących wypełnić znamiona przestępstwa skarbowego czy też pomocnictwa do popełnienia takiego przestępstwa. Warto dodać, że w aspekcie praktycznym zasada praworządności oznacza, iż działanie na rzecz klienta nie zwalnia co do zasady z odpowiedzialności przewidzianej przez stosowne przepisy prawa za ich naruszenie.

Doradca podatkowy powinien prowadzić działania związane z wykonywaniem zawodu z poszanowaniem obowiązków wynikających z uczciwości, godności i dobrych obyczajów. Zobowiązany jest również strzec godności zawodu oraz dbać o jego ochronę. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż obowiązek zachowania godności zawodu działa wielokierunkowo, gdyż odnosi się ona zarówno do kontaktów doradcy podatkowego z klientami, innymi pełnomocnikami procesowymi, a także sądami, urzędami i innymi instytucjami, przed którymi występuje, jak i sposobu wykonywania zawodu, który bez wątpienia powinien być zgodny z prawem oraz normami etycznymi. Doradca podatkowy nie może uczestniczyć, czy to bezpośrednio czy pośrednio, w czynnościach albo przedsięwzięciach, które uwłaczałyby godności zawodu lub podważały do niego zaufanie. Ponadto z wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego nie można łączyć zajęć i działalności zarobkowej mogących obniżyć prestiż tego zawodu. Tak samo, doradca podatkowy nie powinien wykorzystywać kontaktów i wpływów zawodowych dla celów prywatnych. Z całą pewnością usługi świadczone przez doradcę podatkowego nie mogą mieć na celu ułatwienia popełnienia przestępstwa, przestępstwa lub wykroczenia skarbowego ani umożliwienia uniknięcia odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej lub wykroczeniowej za czyn, który miałby zostać dokonany w przyszłości. Postępowanie niegodne odnosi się również do zachowań niefirmowanych oficjalnie przez doradcę podatkowego, tj. podejmowanych przez inne osoby w wyniku nakłonienia, z inicjatywy doradcy podatkowego lub dokonanych pod jego nadzorem¹⁷.

Warto również zwrócić uwagę na fakt, że doradca podatkowy wykonuje swój zawód w sposób niezależny. W swoich decyzjach podlega jedynie przepisom prawa i zasadom etyki doradców podatkowych, jest też zobowiązany do przestrzegania przepisów wewnątrz korporacyjnych. Doradca podatkowy, wypełniając swoje obowiązki zawodowe, nie może ulegać sugestiom klienta, jeżeli w jego ocenie wskazania te nie są uzasadnione lub mogłyby doprowadzić do naruszenia przepisów prawa. Niemniej jednak osoba wykonująca ten zawód jest uprawniona do przedstawiania swojemu klientowi rozwiązań pozwalających

¹⁷ D. Szczygiel, *Zasady Etyki Doradców Podatkowych. Komentarz*, Kraków 2006, s. 24–25.

na oszczędności podatkowe i wybór rozwiązań najbardziej korzystnych z podatkowego punktu widzenia, łącznie z wyborem takich sposobów działania, które pozwolą zmniejszyć obciążenia podatkowe¹⁸. Tak rozumiana zasada niezależności doradcy podatkowego została ukształtowana na wzór zasady niezależności, będącej fundamentem innych zawodów zaufania publicznego.

Doradca podatkowy powinien również wykonywać czynności zawodowe według najlepszej woli i wiedzy, w sposób rzetelny z zachowaniem należytej staranności. Postępowanie doradcy podatkowego powinno być rzeczowe, obiektywne, wolne od uprzedzeń i wpływu rozbieżności zdań. Wykonywaniu zawodu według najlepszej wiedzy służy wprowadzony w art. 36 u.d.p. obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych. Jest to istotne z punktu widzenia interdyscyplinarnego charakteru czynności dokonywanych przez doradców podatkowych. W zbiorze zasad etyki nie wyrażono *expressis verbis* obowiązku podnoszenia kwalifikacji zawodowych, jak ma to miejsce w przypadku innych zawodów prawniczych. Informacja na ten temat znalazła się jednak w załączniku do uchwały nr 25/2006 Drugiego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z dnia 21 stycznia 2006 r. w sprawie zasad stałego podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych¹⁹. W ten sposób doradcy podatkowi zostali zobligowani do stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych według zasad określonych w tym załączniku. Obowiązek ten oznacza, że doradca podatkowy nie powinien podejmować sprawy, jeżeli wie lub powinien wiedzieć, że nie ma wystarczających kompetencji do jej podjęcia bez współpracy z innym doradcą podatkowym lub przedstawicielem innego zawodu, który te kompetencje posiada. Tytuł doradcy zawodowego zobowiązuje ponadto do interesowania się rozwojem doradztwa podatkowego i jego narzędzi oraz do znajomości międzynarodowych standardów dotyczących tychże czynności²⁰.

IV. Zaufanie klienta, mające swą podstawę w oczekiwanej poufności i dyskrecji, jest uznawane za dobro szczególnie chronione. Bez niego należyte reprezentowanie klienta wydaje się niemożliwe. Dlatego tak istotnym czynnikiem, kreującym zaufanie w relacji klient – doradca prawny i *vice versa*, jest tajemnica zawodowa doradcy podatkowego. Zachowanie tajemnicy jest ściśle powiązane z istotą zawodu jako zawodu zaufania publicznego, chroniącego wartości o szczególnej randze społecznej²¹. Zobowiązanie do zachowania tajemnicy zawodowej wprowadzono jako jeden z elementów przysięgi osoby, która ubiega się o wpis na listę doradców podatkowych. Rota ślubowania brzmi następująco: „Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich”. Potwierdzeniem powyższego jest treść art. 37 ust. 1 u.d.p., zgodnie z którym doradca podatkowy zobowiązany jest zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Obowiązek ten jest rozciągnięty również na inne podmioty uprawnione do wykonywania czynności doradztwa podatkowego, z którymi doradcy

¹⁸ D. Strzelec, [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym...*, *op. cit.*, s. 130–131.

¹⁹ Tekst jedn.: Uchwała 41/2010 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego zasad etyki doradców podatkowych.

²⁰ D. Szczygiel, *Zasady Etyki Doradców Podatkowych...*, *op. cit.*, s. 27–30.

²¹ Z. Klatka, S. Ciupa, K. Stoga, [w:] A. Bereza (red.), *Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania*, Warszawa 2013, s. 188.

podatkowi współpracują w celu świadczenia swoich usług, przy czym bez znaczenia jest rodzaj węzła prawnego, jakim dana osoba jest związana z doradcą podatkowym.

Warto podkreślić, że w literaturze przedmiotu uznaje się, iż obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest jednocześnie podstawowym prawem i przywilejem doradcy podatkowego. Nie dość, że warunkuje prawidłowe wykonywanie profesji współuczestniczącej w wymierzaniu sprawiedliwości, jednocześnie jest gwarancją należytej ochrony praw obywatela. Wydaje się, że istota wyodrębnienia zawodu doradcy podatkowego spośród zawodów prawniczych polegała przede wszystkim na założeniu, że klient nie powinien mieć żadnych obaw przed wyjawieniem doradcy w sposób pełny i obiektywny informacji dotyczących określonej sprawy. Doradca natomiast powinien mieć zapewnioną formalną ochronę i gwarancję przed próbą uzyskania od niego przez jakikolwiek organ tego, co zostało mu powierzone w tajemnicy. W ogólności obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych polega na niewyjawianiu – publicznie czy prywatnie – jakichkolwiek faktów i informacji, z którymi zapoznał się on w związku z wykonywaniem zawodu²². Tajemnicą zawodową objęte są zatem wszelkie wiadomości uzyskane od klienta oraz organów wymiaru sprawiedliwości, organów administracji, organów kontrolnych czy też świadków w toku prowadzenia sprawy, jak również podczas udzielania porady, nawet wówczas, gdy do udzielenia pełnomocnictwa procesowego nie doszło. Warto podkreślić, że obowiązek zachowania tajemnicy w zawodzie doradcy podatkowego rozciąga się nie tylko na merytoryczną treść udzielonej porady prawnej, lecz obejmuje także sam fakt jej udzielenia. Do zakresu przedmiotowego obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej zalicza się ponadto wszystkie materiały, a nie tylko dokumenty uzyskane w związku z prowadzeniem czynności doradztwa podatkowego, jak również wszelkiego rodzaju środki, przedmioty i nośniki danych, na których informacje te zostały utrwalone. Należy podkreślić, że doradca podatkowy, podobnie jak inni pełnomocnicy procesowi, zobowiązany jest do ochrony wymienionych nośników przed utratą ich poufnego charakteru. Warto dodać, iż doradcy powinni również przedsięwziąć wszelkie szczególne środki w zakresie archiwizacji danych.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie, ma zatem charakter bezwarunkowy i bezterminowy. Wydaje się uzasadniony pogląd, że obowiązek ten trwa również po zaprzestaniu wykonywania zawodu, a więc po wykreśleniu z listy doradców podatkowych. W innym przypadku mogłoby dochodzić do nadużyć w postaci bezprawnych nacisków na doradcę podatkowego lub zmuszania do rezygnacji z zawodu w celu uzyskania informacji objętych tajemnicą zawodową. Obowiązek dochowania tajemnicy zawodowej doradców podatkowych ma również charakter bezwzględny, co oznacza, że ustawodawca nie przewidział możliwości zwolnienia z tego obowiązku, z wyjątkiem informacji udostępnianych na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz o finansowaniu terroryzmu w zakresie określonym tymi przepisami²³. W przypadku procedury podatkowej art. 196 § 2 o.p. przewiduje, iż świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. Przywołany przepis nakłada na doradcę

²² D. Szczygiel, *Zasady Etyki Doradców Podatkowych...*, *op. cit.*, s. 85.

²³ Dz.U. z 2014 r., poz. 455.

podatkowego etyczno-moralny obowiązek odmowy odpowiedzi na pytanie, które wkracza bezpośrednio lub pośrednio w sferę wiedzy, którą nabył w związku z wykonywaniem obowiązków zawodowych. Doradca podatkowy nie może zeznawać w charakterze świadka również co do faktów, o których dowiedział się podczas udzielania pomocy prawnej, nawet jeżeli byłoby to w interesie klienta i gdyby zgodę na to wyraził sam klient. Nie wolno również zgłaszać dowodu z przesłuchania innego doradcy podatkowego w charakterze świadka na okoliczność znaną w związku z wykonywaniem zawodu.

W postępowaniu podatkowym, tak jak w postępowaniu administracyjnym i cywilnym, nie ma możliwości zwolnienia doradcy podatkowego przesłuchiwanego w charakterze świadka z obowiązku zachowania tajemnicy. Skorzystanie z tzw. prawa milczenia jest możliwe po powołaniu się na podstawę prawną tj. art. 37 u.d.p. Sytuacja wygląda nieco inaczej w przypadku procedury karnej. Analiza kodeksowych przepisów postępowania karnego wyjątkowo dopuszcza możliwość zwolnienia z tajemnicy, o ile jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może zostać udowodniona na podstawie innego dowodu. W związku z treścią art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy²⁴ powyższy przepis znajdzie również zastosowanie do postępowania karnoskarbowego. W przedmiocie omawianego zagadnienia stanowisko zajęła Komisja ds. Etyki Krajowej Rady Doradców Podatkowych²⁵. Zdaniem jej członków odmowa złożenia zeznań nie stanowi przestępstwa sankcjonowanego przez kodeks karny, jednakże bezpodstawne lub uporczywe uchylanie się od złożenia zeznań lub wydania przedmiotu może spowodować nałożenia na doradcę podatkowego kary pieniężnej albo aresztu na czas nieprzekraczający 30 dni. Komisja ds. Etyki Krajowej Rady Doradców Podatkowych zarekomendowała więc, by doradcy podatkowi, wobec których sąd lub prokurator uchyli obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, składali zeznania w postępowaniu karnym²⁶. Podobne zasady dotyczą również adwokatów i radców prawnych. Nie da się ukryć, że współczesny pogląd na zagadnienia tajemnicy zawodowej profesjonalnych pełnomocników różni się znacząco od tego, który dominował kilka lat temu. Zauważa się, że zakres tajemnicy zawodowej w zawodach prawniczych oraz jej faktyczne znaczenie ulegają systematycznemu ograniczeniu. Dobitnie o tym zaświadcza zmiany w stanie prawnym, jak i praktyka, która z tychże zmian odczeka korzysta²⁷.

V. Wolność słowa pełnomocników procesowych stanowi przejaw idei wolności słowa w najszerszym rozumieniu i zastosowaniu tego pojęcia, mimo iż ograniczonym do sfery, w której zawodowo obraca się adwokat, radca prawny czy doradca podatkowy. Wolność słowa i pisma stanowi standard wykonywania profesji zaliczanych do zawodów zaufania publicznego, jednocześnie znacząco wpływa na niezależność profesjonalnych pełnomocników, która wydaje się niezbędna dla właściwego wykonywania przez nich ustawowych obowiązków. Na szczególną uwagę zasługuje dyrektywa wymieniona w art. 3 zasad etyki, która stanowi o kierowaniu się dobrem swoich klientów. Wolność słowa i pisma

²⁴ Dz.U. z 1999 r., Nr 83 poz. 930.

²⁵ <https://krp.pl/posiedzenie.php/uchwala/461>, dostęp: 15.07.2015.

²⁶ D. Strzelec, [w:] A. Mariński (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym...*, *op. cit.*, s. 146.

²⁷ J. Naumann, *Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności zawodu...*, *op. cit.*, s. 209.

przy wykonywaniu zawodu niewątpliwie jawi się jako jedna z gwarancji ochrony interesów klienta. Istotnym uprawnieniem zawodu doradcy podatkowego jest zatem immunitet materialny, zgodnie z którym doradca podatkowy korzysta – przy wykonywaniu czynności zawodowych – z wolności słowa i pisma w granicach określonych przepisami prawa i rzeczową potrzebą (art. 37a ust. 1 u.d.p.). Wolność słowa i pisma dotyczy wszelkich czynności objętych pomocą prawną. W konsekwencji naturalnej symetrii jaka istnieje między uniwersalną wartością wolności słowa, rozważaną z perspektywy potrzeb funkcjonowania demokracji a dobrami osobistymi, prawo do wolności słowa pełnomocnika procesowego doznaje określonych ograniczeń.

Ustawodawca przyznał doradcy podatkowemu immunitet materialny jedynie w odniesieniu do wykonywanych przez niego czynności zawodowych. Co do zasady, doradca podatkowy nie może w swych wypowiedziach naruszać prawa. Jeżeli się tego dopuści, popełnia przestępstwo zniewagi lub zniesławienia wobec osób enumeratywnie wskazanych w art. 37a ust. 2 u.d.p., czyli strony, jej pełnomocnika, świadka, biegłego albo tłumacza (sytuacja jest analogiczna w odniesieniu do radców prawnych, natomiast w przypadku adwokatów obejmuje dodatkowo obrońcę oraz kuratora). Interpretowany przepis precyzuje, że czyn zniewagi lub zniesławienia jest ścigany z oskarżenia prywatnego, lecz nie w postępowaniu karnym, a wyłącznie w postępowaniu dyscyplinarnym.

Wskazany immunitet nie chroni jednak doradcy podatkowego od odpowiedzialności cywilnej z powodu naruszenia dóbr osobistych. Sąd Najwyższy podniósł, że przepis o immunitecie nie tylko eliminuje odpowiedzialność karną, ale i wyznacza granicę bezprawności, stanowiąc podstawę kwalifikacji zachowania profesjonalnego pełnomocnika naruszającego przy wykonywaniu zawodu cudze dobro osobiste²⁸. W uzasadnieniu wyroku potwierdzono również, że pełnomocnik nie ma obowiązku weryfikacji faktów i twierdzeń podanych przez klienta i nie ponosi odpowiedzialności za ich zgodność z prawdą, ale powinien rozważyć, czy nie wzbudzają one oczywistych wątpliwości, gdyż samo powoływanie się na dyspozycje klienta nie zwalnia pełnomocnika z odpowiedzialności. Sąd Najwyższy, podtrzymując regułę ogólną mówiącą o tym, że pełnomocnicy nie odpowiadają za zgodność z prawdą informacji przekazywanych im przez klientów wskazał równocześnie, iż doradca podatkowy *pro domo sua* powinien każdorazowo dokonywać wstępnej weryfikacji faktów i twierdzeń w przypadku, gdy ich zgodność z prawdą budzi uzasadnione wątpliwości. Warto jednakże podkreślić, iż linia orzecznicza zarówno polskich sądów, jak i trybunałów europejskich, nie jest w tym zakresie jednolita²⁹, odnosi się to w szczególności do oceny przekraczania granic rzeczowej potrzeby. Niemniej jednak, takie cechy jak rozważa, umiar i oględność w formułowaniu ocen przez profesjonalnego pełnomocnika są jak najbardziej pożądane.

VI. Kierowanie się dobrem klienta nie posiada waloru wartości najwyższej. Mimo to ustawodawca nałożył na doradców podatkowych w toku postępowania podatkowego szereg obowiązków i uprawnień, które mają umożliwić im działanie w interesie klienta przy uwzględnieniu szczególnego rodzaju stosunku łączącego go z klientem, opartym na zasadzie

²⁸ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 kwietnia 2006 r., sygn. akt IV CSK 2/06 (LEX 190523).

²⁹ G. Bajorek, *Mecenas ma głos, czyli o ograniczeniach swobody wypowiedzi przysługującej adwokatom na podstawie najnowszego orzecznictwa strasburskiego*, „Palestra” 2010, nr 7–8, s. 106 i nast.

zaufania i lojalności³⁰. Z zastrzeżeniem odpowiedniego przestrzegania wszelkich przepisów prawa i etyki zawodowej, doradca podatkowy ma obowiązek działania w najlepszym interesie swojego klienta. Przepisy zasad etyki określają granice ochrony interesów klienta, do których należą: uczciwość, godność i dobre obyczaje (art. 3 ust. 1), zasady etyki i godność zawodu (art. 2 ust. 2 i art. 3 ust. 2), niezależność i podleganie jedynie przepisom prawa i zasadom etyki (art. 5 ust. 1)³¹. Wydaje się oczywiste, że doradca podatkowy, podejmując się prowadzenia sprawy, powinien każdorazowo poinformować klienta o przebiegu postępowania i jego wyniku oraz o przysługujących środkach odwoławczych. Z zawodem doradcy podatkowego, jako zawodem zaufania publicznego, związany jest obowiązek działania w interesie osób, które zamierzają skorzystać z pomocy profesjonalisty. Doradca podatkowy jest więc zobligowany podjąć każdą sprawę niezależnie od poziomu skomplikowania sytuacji, w jakiej znajduje się klient. W razie czasowej niemożności prowadzenia sprawy powinien zapewnić zastępstwo, po to by interesy klienta nie zostały naruszone. Przypadek taki dotyczy zarówno stawiennictwa na rozprawach przed sądami administracyjnymi, jak i w trakcie postępowania odwoławczego, jeżeli podatkowy organ odwoławczy zarządzi jej przeprowadzenie, a także poszczególnych czynności procesowych w trakcie postępowania, np. przesłuchania świadka, zapoznania z materiałem dowodowym w trybie art. 200 o.p., uczestnictwa w oględzinach czy przesłuchania biegłego³². Co równie ważne, doradcy podatkowi nie zostali zobligowani przez ustawodawcę – tak jak adwokaci i radcowie prawni – do unikania publicznego demonstrowania swego osobistego stosunku do klienta, osób bliskich klientowi oraz innych osób uczestniczących w postępowaniu, jednakże wydaje się, iż powaga zawodu doradcy podatkowego wymaga, aby jego zachowanie było w każdej sytuacji odpowiednie. Doradca podatkowy, podobnie jak adwokat i radca prawny, musi przestrzegać również zasad obowiązujących przed sądem, urzędem lub inną instytucją, przed którą występuje. Nieodpowiednie zachowanie narusza godność wykonywania zawodu i może skutkować pociągnięciem do odpowiedzialności dyscyplinarnej. Takie same zasady stosuje się także w relacjach z organami administracji podatkowej. Natomiast normami etycznymi o charakterze szczególnym są zasady dotyczące stosunków pomiędzy doradcami podatkowymi. Doradcę podatkowego obowiązuje zakaz publicznego wypowiadania się oraz formułowania negatywnych opinii wartościujących o osobie i działaniach podejmowanych w związku z wykonywaniem zawodu przez innego doradcę podatkowego. Ponadto, doradca podatkowy powinien współdziałać w przestrzeganiu przez członków Krajowej Izby Doradców Podatkowych zasad etyki zawodowej oraz godności zawodu. W tym celu może skorzystać z uprawnień do zwrócenia uwagi na określony problem, a także wystosowania skargi do odpowiednich organów samorządu zawodowego za uprzednim powiadomieniem doradcy podatkowego, którego ona dotyczy.

VII. Szczególnym rodzajem odpowiedzialności dyscyplinarnej jest odpowiedzialność członków samorządów zawodowych. W związku z tym, że podstawowym zadaniem samorządów jest sprawowanie pieczy nad należnym wykonywaniem zawodu przez ich członków, typowymi znamionami deliktów, jakich mogą się oni dopuścić, są naruszenie obowiązków

³⁰ H. Izdebski, [w:] P. Skuczyński, S. Sykuna (red.), *Leksykon etyki prawniczej*, Warszawa 2013, s. 449–455.

³¹ A. Mariański, *Doradca podatkowy...*, *op. cit.*, s. 22–23.

³² D. Strzelec, [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym...*, *op. cit.*, s. 131.

zawodowych i nieprzestrzeganie zasad etyki zawodowej³³. W świetle wspomnianego już art. 17 Konstytucji PR pieczę nad należyтым wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego, w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony sprawuje samorząd doradców podatkowych. Podstawowym instrumentem służącym realizacji tego obowiązku są środki dyscyplinarne, które właściwe organy samorządu zaufania publicznego mogą stosować wobec osób wykonujących ten zawód w sytuacji naruszenia przez nie prawa lub zasad deontologii zawodowej³⁴.

Charakter odpowiedzialności wynikającej z tytułu przekroczenia granic działania przez doradców podatkowych zależy od rodzaju normy, która na skutek tego działania została naruszona. W doktrynie prawa można spotkać się z poglądem, zgodnie z którym odpowiedzialność doradcy podatkowego prawdopodobnie jest najszerszą z funkcjonujących odpowiedzialności podmiotów wykonujących zawody zaufania publicznego³⁵. Wykonywanie czynności doradztwa podatkowego może wiązać się z odpowiedzialnością: karną, karną skarbową, cywilnoprawną, administracyjną, a także dyscyplinarną. Nie jest możliwe omówienie w tym miejscu wszystkich przypadków, dlatego rozważania zostaną ograniczone do jednego z najbardziej charakterystycznych zagadnień z perspektywy niestosowania się do norm etycznych przez doradców podatkowych. Jest to odpowiedzialność dyscyplinarna.

Odpowiedzialność dyscyplinarna doradców podatkowych jest odpowiedzialnością zawodową z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zawodowych, o czym stanowi art. 64 ust. 1 u.d.p. oraz art. 16 zasad etyki. Od doradcy podatkowego wymaga się zatem, aby przestrzegał przepisów prawa, postanowień zawartych w zasadach etyki, uchwał organów samorządu, kierował się dobrymi obyczajami, przyjętymi przez doradców podatkowych, a także dochował przysięgi składanej przed wpisem na listę doradców podatkowych³⁶.

Doradca podatkowy ponosi odpowiedzialność dyscyplinarną za naruszenie zasad etyki lub uchybienie godności zawodu przy prowadzeniu działalności zawodowej. Warto podkreślić, że w obszarze zainteresowania organów dyscyplinarnych znajdują się, co do zasady, zachowania i czyny zaistniałe w związku z wykonywaniem zawodu. Nie oznacza to jednak, że przedmiotem oceny deontologicznej są wyłącznie takie przypadki. Wydaje się, iż czyny, powszechnie uznawane za hańbiące, mogą być podstawą wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, nawet jeśli nie stoją w bezpośrednim związku z zawodem. Niezależnie od sytuacji, zachowanie naganne godzi w wizerunek doradcy podatkowego, w szczególności gdy osoba pełnomocnika jest powszechnie kojarzona z doradztwem podatkowym. Należy zaznaczyć, iż doradca podatkowy nie może być pociągnięty do odpowiedzialności dyscyplinarnej za czyn, który popełnił przed wpisaniem go na listę doradców podatkowych lub uzyskaniem statusu kandydata na doradcę podatkowego. Jednakże nie jest tak, że dokonanie takiego

³³ R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Gdańsk 2013, s. 74.

³⁴ S. Sadocha, [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym...*, *op. cit.*, s. 224.

³⁵ A. Mariański, *Zasady prowadzenia ksiąg przez doradcę podatkowego w świetle jego obowiązków oraz odpowiedzialności*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 12, s. 48 i nast.

³⁶ J. Wojnowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna doradcy podatkowego*, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 1998, nr 1, s. 1.

czynu nie niesie za sobą żadnych konsekwencji. Krajowa Rada Doradców Podatkowych może bowiem uznać, że to określone zachowanie z przeszłości sprawia, że kandydat nie posiada nieskazitelnego charakteru i nie daje rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu³⁷.

Co równie ważne, doradcy podatkowi ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną również za nieprzestrzeganie obowiązków wynikających z: art. 7 ust. 7 u.d.p., który dotyczy zawiadomienia Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zmianie istotnych danych identyfikacyjnych, art. 30 u.d.p., zgodnie z którym konieczne jest złożenie dokumentów rejestrowych i korporacyjnych spółki doradców podatkowych, art. 31 ust. 1 u.d.p., który stanowi o konieczności zawiadomienia Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zmianie sposobu wykonywania czynności doradztwa podatkowego, a także art. 44 ust. 1 u.d.p., art. 44a u.d.p. i 44b ust. 1 u.d.p., w których mowa o konieczności prawidłowego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej. Odpowiedzialność dyscyplinarną ponoszą również doradcy podatkowi wchodzący w skład zarządów spółek doradztwa podatkowego za następujące zaniechania: nieprzestrzeganie obowiązków, o których mowa w art. 14 ust. 5 u.d.p. tj. niedopełnienie obowiązku zawiadomienia Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zmianach danych spółki; naruszenie zasad prowadzenia reklamy określonych w art. 38 ust. 3 u.d.p.; niedopełnienie obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia w zakresie i na warunkach określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 46 u.d.p., wynikającego z art. 44 ust. 3 u.d.p. oraz wykonywanie czynności doradztwa podatkowego w czasie braku ochrony ubezpieczeniowej, o czym stanowi art. 44b ust. 2 u.d.p.

Ustawodawca w art. 64 ust. 2 u.d.p. zawarł enumeratywny katalog kar dyscyplinarnych stosowanych wobec doradców podatkowych, do którego należą: upomnienie, nagana, zawieszenie prawa do wykonywania zawodu na okres od 6 miesięcy do lat 3, pozbawienie prawa wykonywania zawodu. Warto dodać, że wymierzenie kary pozbawienia prawa wykonywania zawodu pociąga za sobą skreślenie z listy doradców podatkowych. Nie ulega wątpliwości, że odpowiedzialność dyscyplinarna jest odpowiedzialnością typu represyjnego, gdyż kary dyscyplinarne stanowią dolegliwość dla osób ukaranych³⁸, choć dolegliwość ta nie jest celem samym w sobie, ma służyć bowiem prawidłowemu wykonywaniu powierzonych zadań. W doktrynie prawa zgłaszane są postulaty *de lege ferenda*, dotyczące wprowadzenia do tego katalogu kar pieniężnych, tak bardzo charakterystycznych dla postępowań dyscyplinarnych wszczynanych wobec członków zawodowych. Pogląd ten uzasadniany jest doświadczeniami innych grup zawodowych, w tym przede wszystkim samorządu adwokackiego, z których wynika, że jest to niezwykle skuteczny środek dyscyplinujący³⁹. Nie sposób pominąć faktu, iż pociągnięcie do odpowiedzialności dyscyplinarnej nie wyłącza orzekania wobec doradcy podatkowego innych kar i stosowania dodatkowych sankcji w przypadku, gdy jego czyn stanowi równocześnie podstawę do pociągnięcia go do odpowiedzialności na podstawie przepisów prawa cywilnego, administracyjnego, a także karnego, karnego skarbowego czy prawa wykroczeń.

³⁷ D. Szczygiel, *Zasady Etyki Doradców Podatkowych...*, *op. cit.*, s. 73–74.

³⁸ A. Bojańczyk, *Z problematyki relacji między odpowiedzialnością dyscyplinarną i karną (na przykładzie odpowiedzialności dyscyplinarnej zawodów prawniczych)*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 9, s. 25–27.

³⁹ R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, *op. cit.*, s. 74.

VIII. Podczas swojej działalności zawodowej doradca podatkowy może spotkać się z różnymi problemami etycznymi, związanymi z faktem funkcjonowania w konglomeracie pomiędzy klientami, organami administracji publicznej, sądami i innymi instytucjami, przed którymi występuje on w interesie swojego klienta lub działa w jego imieniu. Etyczne granice działań doradców podatkowych w sprawach podatkowych wyznaczone są przez Zasady Etyki Doradców Podatkowych, a w pewnym stopniu także przez ustawę o doradztwie podatkowym. Wszystkie dyrektywy, zarówno te ustawowe, jak i te wynikające z zasad etyki, mają stanowić gwarancję prawidłowego reprezentowania interesów klienta przez osoby wykonujące zawody zaufania publicznego. Przedstawiciele wolnych i niezależnych zawodów zaufania publicznego, jak powszechnie wiadomo, dla działania na rzecz klienta wymagają zaufania zarówno w aspekcie publicznym, jak i w indywidualnej relacji profesjonalisty z jego klientem, co wynika ze szczególnego, bardzo osobistego charakteru wartości (dóbr) o zasadniczym znaczeniu dla osób korzystających z usług w sferze zawodów zaufania publicznego.

Przekroczenie etycznych granic prawidłowego reprezentowania interesów klienta może doprowadzić po stronie doradcy podatkowego do odpowiedzialności dyscyplinarnej. Jego sytuacja w tym względzie nie różni się zbytnio od odpowiedzialności ponoszonej przez innych profesjonalnych pełnomocników. Wydaje się, że zawód doradcy podatkowego podlega ciągłym zmianom. Od czasu wprowadzenia zawodu doradcy podatkowego ustawa o doradztwie podatkowym podlegała parokrotnej nowelizacji, rozbudowano również zasady etyki zawodowej doradców podatkowych. Zmiany te są bardzo dynamiczne, dodatkowo w sposób istotny wzmacniają poczucie odpowiedzialności związane z wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego⁴⁰.

W piśmiennictwie wskazuje się, że pomimo istnienia ogólnego mechanizmu kontroli nieetycznych działań profesjonalnych pełnomocników w postaci sądownictwa dyscyplinarnego, w przypadku spraw podatkowych mechanizm ten często okazuje się niewystarczający. Ma to swoje źródło w charakterze postępowań podatkowych, w trakcie których naruszenie norm etycznych przez profesjonalnego pełnomocnika jest z reguły bądź inspirowane przez klienta, bądź odbywa się za jego zgodą. W takich przypadkach klient nie czuje się pokrzywdzony z tytułu podjętych działań. Można zaryzykować stwierdzenie, że wydają się one dla niego korzystne. Jest mało prawdopodobne, żeby zdecydował się na poinformowanie właściwych organów samorządu doradców podatkowych o naruszeniu przez określonego doradcę podatkowego norm etycznych.

Na koniec należy stwierdzić, że zasady etyki doradców podatkowych pełnią rolę szczególną – wyznaczają granice działania doradców podatkowych, mówią także jak postępować, wykonując odpowiedzialny zawód prawnika i uprawiając to, co starożytni Rzymianie określali jako *ars boni et aequi*. Istnienie zasad etyki doradców podatkowych jest korzystne dla tej grupy zawodów zaufania publicznego. Zasady te, tak samo jak podnoszenie kwalifikacji zawodowych czy przestrzeganie tajemnicy zawodowej, stanowią gwarancję profesjonalizmu usług świadczonych przez doradców podatkowych. Normy etyczne są tym, co odróżnia doradców podatkowych od osób, które doradztwem podatkowym zajmują się nieprofesjonalnie. Obowiązywanie tych norm jest oznaką tego, że klient, korzystający z usług

⁴⁰ T. Michalik, [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym...*, *op. cit.*, s. 14.

profesjonalnego pełnomocnika, ma prawo oczekiwać wysokiego standardu tych usług i że usługa zostanie wykonana uczciwie, profesjonalnie i z pełnym uwzględnieniem jego interesów. Ponadto, kodeksy etyczne mają za zadanie ujedynolnić, ustandaryzować jakość usług świadczonych przez danych profesjonalnych pełnomocników⁴¹, co również jest w interesie samych doradców podatkowych i bez wątpienia przyczynia się do pozytywnego postrzegania ich w oczach klientów i społeczeństwa.

The ethical boundaries of tax advisors in tax proceedings

S u m m a r y

The following article touches upon the issue of ethical boundaries of tax advisors who are professional legal representatives in tax proceedings. The main problem is the indication of the boundaries of proper representation of the client, based on the directives included in the Polish Legal Act on Tax Advisors as well as on the rules of their professional ethics and due to ethical and moral standards approved by the society. The Author wanted to prove that a tax advisor should act in accordance with the best interest of the client, regardless of the situation, and should undergo the client's pressure of undertaking such legal steps and measures, which could successfully end the tax proceeding but would be against the law and ethical rules that are binding for the tax advisor. The Author defines the field of the tax advisors' activity as highly specific as it involves significant property interest of their clients. She comes to conclusion that the applicability of ethical norms in the profession of tax advisor implies that a client using services of such professional proxy has a right to expect high standard of services and to demand that the service itself would be performed fairly, professionally and with highest regard to his interests. The main thesis of this article is the statement that acting in accordance with and abiding by the applicable ethical standards guarantees the highest standard of tax advisors' services and is the best form of advertisement for them.

⁴¹ A. Dmowski, *Etyczne granice działań pełnomocników profesjonalnych w sprawach podatkowych i karnoskarbowych*, „Doradztwo podatkowe” 2015, nr 1, s. 14–28.