

**TAJEMNICA ZAWODOWA W PRZYPADKU PRZESŁUCHANIA BIEGŁEGO REWIDENTA
W CHARAKTERZE ŚWIADKA ORAZ ŻĄDANIA WYDANIA DOKUMENTACJI W POSTĘPOWANIACH
CYWILNYCH ORAZ KARNYCH**

Biegli rewidentzi, jako członkowie zawodu zaufania publicznego, są zobowiązani do zachowywania w tajemnicy informacji nabytej w trakcie świadczenia swoich usług zawodowych.

Obowiązek ten wynika z art. 78 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz.U.2024.1035 ze zm.) (dalej też: „ustawa o biegłych rewidentach”).

Zgodnie z tym przepisem, biegły rewident oraz firma audytorska są obowiązani zachować w tajemnicy **wszystkie informacje i dokumenty**, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie.

Jednakże art. 78 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach wskazuje, że nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej:

- 1) złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz **udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w niniejszej ustawie lub odrębnych przepisach**;
- 2) udostępnienie dokumentacji i informacji, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych w związku z toczącymi się postępowaniami przed Polską Agencją Nadzoru Audytowego, Krajowym Rzecznikiem Dyscyplinarnym lub Krajowym Sądem Dyscyplinarnym;
- 3) przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską – w przypadku przeprowadzania badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki należącej do grupy kapitałowej, której jednostka dominująca znajduje się w państwie Unii Europejskiej lub państwie trzecim – dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegłemu rewidentowi grupy kapitałowej, jeżeli dokumentacja ta jest konieczna do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej;
- 4) przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską – w przypadku przeprowadzania badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki – informacji lub dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej, jeżeli ta informacja lub dokumentacja jest konieczna do przeprowadzenia badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki;

- 5) przekazywanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską informacji na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – w zakresie określonym tymi przepisami.

Zgodnie z art. 78 ust. 3 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, ustawodawca dopuścił możliwość przekazania informacji lub dokumentów objętych tajemnicą zawodową bez naruszania przez biegłego obowiązku w tym zakresie, o ile: (a) zezwala na to ustawa o biegłych rewidentach, (b) zezwala na to inny przepis. Wśród nich na szczególną uwagę zasługują przepisy regulujące postępowania cywilne (kodeks postępowania cywilnego – k.p.c.) i karne (kodeks postępowania karnego – k.p.k.). To tam należy poszukiwać dalszych podstaw oraz procedury ewentualnego zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta.

I. TAJEMNICA ZAWODOWA BIEGŁEGO REWIDENTA A POSTĘPOWANIE KARNE

Z art. 177 § 1 k.p.k. wynika, że – co do zasady – każda osoba wezwana w charakterze świadka ma obowiązek stawić się i złożyć zeznania.

Jednakże przepisy tego kodeksu postępowania karnego zawierają szereg wyjątków, w przypadku których nie ma obowiązku składania zeznań lub udzielania odpowiedzi na zadane pytania. Przepisy te dotyczą zarówno sytuacji pokrewieństwa świadka (art. 182, 183 czy 185 k.p.k.), ale także różnego rodzaju tajemnic, w tym zawodowych.

W przypadku tajemnicy biegłego rewidenta stosuje się art. 180 § 1 k.p.k.

Zgodnie z tym przepisem, „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”.

Powyższy przepis ma charakter ogólny i odnosi się do wszystkich informacji uzyskanych w trakcie wykonywania czynności zawodowych wszystkich zawodów, w których taka tajemnica obowiązuje.

Jak wynika z treści tego przepisu, biegły rewident **może** odmówić zeznań, jeżeli ich złożenie będzie prowadziło do ujawnienia informacji objętych tajemnicą zawodową. Treść przepisu obejmuje również sytuacje, w których tylko udzielenie odpowiedzi na konkretne pytania będzie prowadzić do naruszenia tajemnicy zawodowej.

W takiej sytuacji, to po stronie przesłuchiwanego biegłego rewidenta leży ocena, czy dane informacje, które miałby ujawnić w swoich zeznaniach (odповідziach na określone pytania), mogą prowadzić do

naruszenia tajemnicy zawodowej, czy nie – organ prowadzący przesłuchanie (prokuratura, sąd czy choćby policja) nie musi bowiem posiadać wiedzy w tym zakresie.

W przypadku uznania, że zeznanie w całości miałoby dotyczyć informacji objętych tajemnicą zawodową albo gdy odpowiedź na dane pytanie będzie przekazywać informacje objęte tajemnicą zawodową, to biegły może odmówić: (a) złożenia zeznań w całości (jeżeli przedmiot przesłuchania miałby dotyczyć w całości informacji objętych tajemnicą zawodową) albo (b) udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie, i fakt ten (objęcie tajemnicą zawodową) zgłosić organowi (osobie) prowadzącemu przesłuchanie.

Biegły może także postąpić inaczej – naruszyć tajemnicę zawodową i złożyć zeznanie lub odpowiedzieć na pytania. Taką możliwość bowiem daje biegłemu rewidentowi wspomniany art. 180 § 1 k.p.k.

W przypadku powołania się na tajemnicę zawodową, organ prowadzący postępowanie może albo: (1) poprzestać na przyjęciu takiego oświadczenia i nie kontynuować przesłuchania (pytań) na takie okoliczności, które są objęte tajemnicą, albo – co najczęściej ma miejsce – (2) wydać postanowienie o zwolnieniu z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w trybie art. 180 § 1 k.p.k. Przy czym wydać takie postanowienie może jedynie sąd lub prokurator (policja nie ma możliwości wydania takiego postanowienia, bowiem są to czynności zastrzeżone dwóm poprzednim organom).

Pamiętać przy tym należy, że zwolnienie z tajemnicy zawodowej na podstawie ww. przepisu może mieć miejsce w przypadku, gdy posiadane przez biegłego informacje objęte tajemnicą zawodową są istotne dla „dobra wymiaru sprawiedliwości”. W orzecznictwie wskazuje się, że we wskazanym pojęciu „dobra wymiaru sprawiedliwości” mieści się *trafność orzekania w przedmiocie odpowiedzialności karnej* (a zatem np. wykrycie i pociągnięcie do odpowiedzialności karnej sprawcy przestępstwa), *a co za tym idzie, konieczność uwzględniania w podstawie dowodowej owego orzekania wszystkich istotnych okoliczności, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie w przedmiocie procesu karnego, a więc co do sprawstwa i winy, jak i ewentualnego zastosowania wobec sprawcy odpowiedniej reakcji karnej* (tak np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2017 r., sygn. akt IV KK 277/16). Innymi słowy, chodzi tu zatem o takie informacje, które będą istotne dla prowadzonego postępowania i ustalenia tzw. prawdy materialnej, czyli rzeczywistego przebiegu zdarzeń, który jest przedmiotem postępowania karnego.

W przypadku wydania przez organ prowadzący postępowanie, tj. prokuratora lub sąd, postanowienia o zwolnieniu biegłego rewidenta z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, powinno ono precyzyjnie określać zakres zwolnienia z jej zachowania. Nie oznacza to jednakże, że konieczne jest wyszczególnienie dokładnie wszystkich okoliczności, na które miałby biegły rewident zeznawać, zaś brak wskazania określonego przedmiotu będzie oznaczać możliwość kolejnego odmówienia złożenia zeznań/odpowiedzi na pytanie do czasu powtórnego zwolnienia z tajemnicy. Zgodnie z orzecznictwem sądów powszechnych (tak np. postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 6 września 2017 r., sygn. akt II AKz 323/17), wystarczającym jest, aby postanowienie o zwolnieniu z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej możliwie precyzyjnie określało okoliczności, których zbadaniu przeznaczy się czynność procesową. Zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie

sposób jest bowiem formułować poprzez zamieszczenie zamkniętego katalogu pytań, które przesłuchujący może zadać osobie zobowiązanej do zachowania tej tajemnicy. Gdyby bowiem pojawiły się nowe okoliczności, wcześniej nie dające się przewidzieć, wymagałoby to przerwania zeznań i ponownego, nawet wielokrotnego, wydawania postanowienia, by uchylenie tajemnicy uzupełnić. Takie określenie zakresu zwolnienia nie jest ani blankietowym wyrażeniem zgody na przesłuchanie, ani też nie stanowi „furtki” do nieograniczonego korzystania z wiedzy radcy prawnego, co także zarzuca skarżący.

Należy również pamiętać, że zgodnie z art. 180 § 1 k.p.k., na takie postanowienie przysługuje zażalenie (które można wnieść w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia). Nie oznacza to jednak, że do czasu upływu terminu do wniesienia zażalenia, takie postanowienie jest niewykonalne, a organ prowadzący postępowanie nie może przesłuchać biegłego rewidenta na okoliczności objęte tajemnicą zawodową, z których nastąpiło zwolnienie.

Stosownie bowiem do art. 462 § 1 k.p.k., jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, zażalenie nie wstrzymuje wykonania zaskarżonego postanowienia. Tak właśnie jest z postanowieniem o zwolnieniu z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej – kodeks postępowania karnego nie przewiduje automatycznego wstrzymania wykonania takiego postanowienia do czasu rozpoznania wniesionego zażalenia (lub do upływu czasu na wniesienie takowego). Co najwyżej organ prowadzący postępowanie, który wydał takie postanowienie, lub sąd powołany do rozpoznania zażalenia w przypadku jego wniesienia, może **wstrzymać wykonanie postanowienia** (jest to tzw. względna suspensywność zażalenia). W konsekwencji, w wypadku niewydania postanowienia o wstrzymaniu wykonania, nawet nieprawomocne postanowienie o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej danej osoby, umożliwia jej przesłuchanie. Jednakże z reguły organy prowadzące postępowanie karne (a więc prokurator lub sąd) nie prowadzą dalej przesłuchania świadka, który powołuje się na tajemnicę zawodową – co najwyżej dokonują tego w zakresie informacji nieobjętych taką tajemnicą.

Postępowanie przeciwne mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której – przy braku decyzji o wstrzymaniu wykonania wydanego postanowienia o zwolnieniu z tajemnicy – przesłuchanie osoby, która wniosła zażalenie, mogłoby doprowadzić do nieodwracalnego skutku w wypadku uwzględnienia zażalenia na postanowienie o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej. Wówczas bowiem zeznania osoby przesłuchanej nie będą mogły stanowić dowodu (mimo że nastąpi w takim wypadku ujawnienie tajemnicy podczas jej przesłuchania).

W czasie wykonywania zawodu biegłego rewidenta może się również zdarzyć tak, że organy wymiaru sprawiedliwości zwrócą się do niego o przekazanie dokumentów, które zawierają informacje objęte tajemnicą zawodową. Kodeks postępowania karnego reguluje również i takie przypadki. Podstawą taką są art. 15 § 3 k.p.k. oraz art. 217 § 1 i 2 k.p.k.

Zgodnie z pierwszym z tych przepisów, „osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, inne niż określone w § 2, a także osoby fizyczne są obowiązane do udzielenia pomocy na wezwanie organów prowadzących postępowanie karne w zakresie i w terminie przez nie

wyznaczonym, jeżeli bez tej pomocy przeprowadzenie czynności procesowej jest niemożliwe albo znacznie utrudnione”.

Stosowanie zaś do drugiego, „rzeczy mogące stanowić dowód w sprawie [...] należy wydać na żądanie sądu lub prokuratora, a w wypadkach niecierpiących zwłoki – także na żądanie Policji lub innego uprawnionego organu” (art. 217 § 1 k.p.k.). Osobę mającą rzecz podlegającą wydaniu wzywa się do wydania jej dobrowolnie (§ 2).

Te przepisy są najczęściej stosowane do żądania wydania dokumentów od biegłych rewidentów, zawierających również tajemnicę zawodową (inną bowiem sytuacją jest uzyskanie takich dokumentów w wyniku przeszukania i dokonania zatrzymania).

Jednakże w przypadku takiego wezwania do wydania dokumentów, pamiętać należy o istotnym z punktu widzenia tajemnicy zawodowej **art. 226 k.p.k.** Zgodnie bowiem z tym przepisem, „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 [...]”.

Treść art. 226 k.p.k. oznacza zatem, że również w przypadku dokumentacji zawierającej informacje objęte tajemnicą zawodową biegłego rewidenta niezbędne jest uchylenie jej przez sąd lub prokuratora (art. 180 § 1 k.p.k.), które to postanowienie jest także zaskarżalne.

Tak jak w przypadku zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przy przesłuchaniu, tak i w przypadku dokumentacji objętej taką tajemnicą, postanowienie powinno w miarę precyzyjnie określać co najmniej zakres dokumentacji, której dotyczy, przy czym nie musi wskazywać konkretnie każdego dokumentu z osobna. Może być to – tak jak w przypadku zwolnienia w celu przesłuchania – wskazanie zbiorcze danego rodzaju dokumentów – np. pozyskanych lub wytworzonych w trakcie wykonywania badania sprawozdania finansowego spółki XYZ.

Tak jak w przypadku zeznań, tak i w tym wypadku złożenie zażalenia (tak jak nieupłynięcie terminu do jego wniesienia) na postanowienie o zwolnieniu z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie hamuje możliwości wykonania żądania wydania dokumentacji.

W takiej zatem sytuacji – gdy żądanie (wezwanie) nie zawiera postanowienia o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej – dopiero po wskazaniu przez wezwanego (biegłego rewidenta), że dokumentacja jest objęta tajemnicą zawodową – zasadą jest sporządzanie takiego postanowienia oraz doręczanie go osobie/podmiotowi wezwanemu.

Jak wskazuje również praktyka, do czasu wydania i doręczenia takiego postanowienia o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej, organy wymiaru sprawiedliwości zazwyczaj nie podejmują działań mających na celu przymusową realizację pierwotnego żądania (wezwania) do wydania dokumentów – o ile zostały poinformowane uprzednio o potrzebie wydania postanowienia o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej.

Na marginesie należy dodać, że gdyby nie doszło do zwolnienia od obowiązku zachowania dyskrecji, to posiadane już przez organy prowadzące postępowanie dokumenty powinny zostać zwrócone.

Na zakończenie należy dodać, że powyższe wskazania dotyczą sytuacji, w których organy wymiaru sprawiedliwości (najczęściej policja) nie dokonują uprzednio przeszukania i zatrzymania takiej dokumentacji. W takiej bowiem sytuacji mają zastosowanie dodatkowe przepisy kodeksu postępowania karnego (w szczególności art. 225 k.p.k.).

II. TAJEMNICA ZAWODOWA BIEGŁEGO REWIDENTA A POSTĘPOWANIE CYWILNE

Odmienne natomiast w zakresie tajemnicy zawodowej zostały ukształtowane przepisy procedury cywilnej.

Zgodnie z art. 261 § 1 kodeksu postępowania cywilnego, **nikt nie ma prawa** odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonków stron, ich wstępnych, zstępnych i rodzeństwa oraz powinowatych w tej samej linii lub stopniu, jak również osób pozostających ze stronami w stosunku przysposobienia. Prawo odmowy zeznań trwa po ustaniu małżeństwa lub rozwiązaniu stosunku przysposobienia. Jednakże odmowa zeznań nie jest dopuszczalna w sprawach o prawa stanu, z wyjątkiem spraw o rozwód.

Jednakże stosownie do **art. 261 § 2 k.p.c.**, świadek może odmówić odpowiedzi na zadane mu pytanie, jeżeli zeznanie mogłoby narazić jego lub jego bliskich, wymienionych w paragrafie poprzedzającym, na odpowiedzialność karną, hańbę lub dotkliwą i bezpośrednią szkodę majątkową albo jeżeli zeznanie miałoby być połączone z pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej [...].

Powyższe oznacza, że wzywanie na rozprawę biegłego rewidenta w charakterze świadka w celu złożenia zeznań również na okoliczność informacji objętych tajemnicą zawodową jest praktyką jak najbardziej dopuszczalną. Dowód z zeznań nawet na okoliczności objęte tajemnicą zawodową nie może bowiem zostać uznany *a priori* za dowód niedopuszczalny.

Biegły rewident wezwany w takim charakterze nie ma także możliwości odmowy złożenia zeznań *en bloc* – tak jak dopuszczalne jest to w postępowaniu karnym.

Kodeks postępowania cywilnego, w przeciwieństwie do procedury karnej, nie zawiera także żadnej procedury „zwolnienia” biegłego rewidenta z obowiązku respektowania tajemnicy zawodowej wynikającej z ustawy o biegłych rewidentach. Wynika to z różnic źródeł aksjologicznych ustanowienia tych ograniczeń dowodowych. W przypadku sprawowania wymiaru sprawiedliwości, na tle okoliczności mogących stanowić tajemnicę dochodzi bowiem do kolizji pomiędzy interesem osoby chronionej a interesem ogólnym związanym ze sprawowaniem wymiaru sprawiedliwości. Z zasady przyjmuje się, że w postępowaniu karnym interes ogólny ma pozycję dominującą w przeciwieństwie do postępowania cywilnego, w którym brak jest uzasadnienia dla arbitralnego wkraczania w sferę

prywatności (tak np. Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 20 września 2016 r., sygn. akt I ACa 66/16).

W orzecznictwie sądów powszechnych (tak np. wyżej wymieniony wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 20 września 2016 r., sygn. akt I ACa 66/16; ale także wyrok Sądu Okręgowego w Koszalinie z dnia 28 grudnia 2005 r., sygn. akt VII Ca 982/05 oraz wyrok Sądu Rejonowego w Gdyni z dnia 28 kwietnia 2022 r., sygn. akt I C 537/21) wskazuje się również, że decyzja w przedmiocie ujawnienia okoliczności i faktów objętych tajemnicą zawodową, jak i co do zakresu takiego ujawnienia, jest pozostawiona osobie powołującej się na tajemnicę zawodową. Oznacza to zatem, że to biegły rewident będący świadkiem w postępowaniu cywilnym winien każdorazowo sam ocenić, jakie informacje może ujawnić w interesie osób trzecich – czy udzielenie odpowiedzi na pytanie mogłoby naruszyć tajemnicę zawodową oraz czy ma ona charakter istotny.

W przypadku sformułowania „istotności” tajemnicy zawodowej, należy zwrócić uwagę, że definicja tego terminu budzi istotne trudności i wątpliwości w praktyce. Pojęcie „istotnej” tajemnicy zawodowej, jako takiej, należałoby zatem tłumaczyć, jako tą, która „wynika z istoty rzeczy”, wynikająca z natury zawodu i dotycząca istoty rzeczy, a nie szczegółów ubocznych pewnych faktów – innymi słowy, jako „ważna tajemnica”. Jednakże należy mieć również na uwadze, że przepisy ustawy o biegłych rewidentach, a zwłaszcza art. 78 ust. 1, nie różnicują tajemnicy zawodowej na istotną i nieistotną (ważną i mniej ważną). W konsekwencji powyższego, w piśmiennictwie wskazuje się, że choć kodeks postępowania cywilnego przyznaje prawo odpowiedzi na pytanie w przypadku pokrzywdzenia „istotnej tajemnicy zawodowej”, to prawo to przysługiwać będzie w odniesieniu do każdej informacji objętej tajemnicą zawodową (tak: *K. Ziemianin*, w: System Postępowania Cywilnego, t. II, 2021, s. 1204). Tak też rozumie ten przepis część sądów. Niemniej jednak zdarzają się także orzeczenia sądów w sprawach cywilnych, z których wynika, że obowiązku zachowania w tajemnicy wszystkich informacji uzyskanych w trakcie wykonywania zawodu zaufania publicznego „nie należy rozumieć dosłownie” (tak np. Sąd Apelacyjny w Gdańsku I Wydział Cywilny w wyroku z dnia 25 września 2012 roku, sygn. akt I ACa 190/12, na kanwie tajemnicy adwokackiej).

W przypadku wykonania tego uprawnienia procesowego, sąd nie może (a przynajmniej nie powinien) przeprowadzić dowodu w zakresie, w jakim obejmuje on fakty, na które rozciąga się tajemnica zawodowa świadka. Jednocześnie w takiej sytuacji, w postępowaniu cywilnym – jak już wyżej wskazano – sąd nie jest uprawniony do zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osobę powołującą się na nią.

Tym samym, biegły rewident przesłuchiwany jako świadek powinien mieć możliwość odmówienia udzielenia odpowiedzi na pytanie, jeżeli odpowiedź na zadane mu pytanie miałaby być połączona z pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej. Należy przy tym pamiętać, że okoliczności będące przedmiotem pytań zadawanych świadkowi, będącemu biegłym rewidentem, muszą obiektywnie być tego rodzaju, że mogą realnie, a nie tylko hipotetycznie, wywoływać zagrożenie dla dóbr, które zostały wymienione w art. 261 § 2 k.p.c. Jak wynika z orzecznictwa Sądu Najwyższego (tak np. Wyrok Sądu

Najwyższego z dnia 3 czerwca 2002 r., sygn. III KKN 342/99), aby móc skorzystać z tej instytucji, każdorazowo należy wykazać, iż przyczyną uchylenia się od udzielenia odpowiedzi jest [...] obawa pogwałcenia tajemnicy zawodowej.

W przypadku dokumentów zawierających informacje objęte tajemnicą zawodową, ochrona informacji zawartych w nich jest skonstruowana na analogicznych zasadach, jak w przypadku osobowych źródeł dowodowych. Ochrona informacji stanowiących tajemnicę zawodową byłaby bowiem fikcją, gdyby dopuścić nieograniczoną możliwość wykorzystania w postępowaniu cywilnym dokumentacji zawierającej informacje objęte tajemnicą zawodową, co do których istnieje możliwość odmowy udzielenia odpowiedzi na pytanie.

Przepisem, który w zakresie dokumentów służy ochronie tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta w postępowaniu cywilnym jest art. 248 § 2 k.p.c.

Co prawda, zgodnie z § 1 tego przepisu, każdy obowiązany jest przedstawić na zarządzenie sądu, w oznaczonym terminie i miejscu, dokument znajdujący się w jego posiadaniu i stanowiący dowód faktu istotnego dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że dokument ten zawiera informacje niejawne.

Od powyższego obowiązku może uchylić się ten, kto co do okoliczności objętych treścią dokumentu mógłby jako świadek odmówić zeznania albo kto posiada dokument w imieniu osoby trzeciej, która mogłaby z takich samych przyczyn sprzeciwić się przedstawieniu dokumentu [...].

Jednakże, jak wynika z treści art. 248 § 2 k.p.c. **zdanie drugie**, od przedstawienia dokumentu zawierającego informacje objęte tajemnicą zawodową **nie może** uchylić się jego posiadacz lub osoba trzecia, gdy obowiązani są do tego względem chociażby jednej ze stron albo gdy dokument wystawiony jest w interesie strony, która żąda przeprowadzenia dowodu.

Dla precyzji należy dodać, że ponad to co już wskazano, także **stronie postępowania cywilnego nie przysługuje prawo** odmowy przedstawienia takiego dokumentu, jeżeli szkoda, na którą byłaby przez to narażona, polega na przegraniu procesu.

Skoro zatem, zgodnie z art. 261 § 2 k.p.c., osoba objęta obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej – a więc także biegły rewident – jako świadek ma prawo odmówić zeznań, to tym samym powinna również mieć możliwość uchylenia się od obowiązku przedstawienia sądowi dokumentu, który zawiera informacje objęte taką tajemnicą z wyjątkami, o których mowa w dalszej części treści art. 248 § 2 k.p.c. Powyższe rozważania znajdują – jak wyżej wskazano – potwierdzenie w judykaturze.

III. PODSUMOWANIE – PROPOZYCJA SPOSOBU POSTĘPOWANIA W SPRAWIE INFORMACJI LUB DOKUMENTÓW OBJĘTYCH TAJEMNICĄ ZAWODOWĄ

Biorąc pod uwagę powyżej przytoczone przepisy, orzeczenia sądów oraz poglądy doktryny w zakresie procedury cywilnej, jak i karnej, warto rozważyć następujące sposoby zachowania w przypadku żądania

przez organy wymiaru sprawiedliwości przekazania informacji lub dokumentacji zawierającej tajemnicę zawodową biegłego rewidenta.

W przypadku postępowań karnych, wobec wezwania biegłego rewidenta do stawienia się w charakterze świadka, wezwany biegły rewident powinien – ze względu na ryzyko nałożenia nań kar porządkowych za nieusprawiedliwione niestawienie się (art. 285 k.p.k.) – stawić się na takie przesłuchanie celem złożenia zeznań.

W przypadku zeznań (pytań) nie dotyczących informacji objętych tajemnicą zawodową, zeznania takie powinny zostać złożone, chyba że zachodzi inna sytuacja umożliwiająca odmowę złożenia zeznań czy odpowiedzi na pytania ze względu na powiązania rodzinne – patrz: art. 182 czy 183 k.p.k. O takiej możliwości osoba prowadząca postępowanie musi pouczyć świadka przed rozpoczęciem przesłuchania.

W sytuacji zaś, w której zeznania lub odpowiedzi na określone pytania miałyby prowadzić do naruszenia tajemnicy zawodowej, to ze względu na treść art. 78 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, uzasadnione jest powołanie się na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej co do tych okoliczności, które są nią objęte. W takiej sytuacji organ prowadzący postępowanie powinien wydać postanowienie o zwolnieniu z obowiązku zachowania tajemnicy, jeżeli chciałby uzyskać zeznania w tym zakresie.

Gdy postanowienie o zwolnieniu z tajemnicy stanie się prawomocne, nie ma już przeszkód, aby biegły rewident, będący świadkiem w postępowaniu karnym, mógł złożyć zeznania na okoliczności objęte tajemnicą zawodową – nie będzie w ten sposób narażać się na naruszenie art. 78 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach i konsekwencje z tym związane. Biorąc pod uwagę praktykę organów wymiaru sprawiedliwości w tym zakresie, co do zasady organ prowadzący przesłuchanie nie będzie kontynuował przesłuchania do czasu uprawomocnienia się powyższego postanowienia.

Jednakże w przypadku nieodroczenia tej czynności procesowej do tego czasu (zważywszy na ww. wskazania co do suspensywności postanowienia o zwolnieniu z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej) i uporczywego domagania się przez przeprowadzającego przesłuchanie złożenia zeznań również na okoliczności objęte tajemnicą zawodową, biegły powinien złożyć zeznania i w tym zakresie, by nie ponosić ryzyka zastosowania wobec niego kary za „bezpodstawne uchylanie się od złożenia zeznania” (na które można jednakże wnosić zażalenia – art. 290 § 2 i 3 k.p.k.). Powinno być to jednak uczynione z wyraźnym zasygnalizowaniem tej okoliczności do protokołu przesłuchania świadka (protokołu rozprawy), że od tej chwili będą ujawniane informacje objęte tajemnicą zawodową, co do których postanowienie o zwolnieniu z tajemnicy nie zostało wydane albo nie stało się jeszcze prawomocne. Jednakże, jak wynika z praktyki, takie sytuacje są nader rzadkie.

W przypadku zaś żądania wydania dokumentacji na podstawie art. 15 § 3 czy 217 § 1 k.p.k., należy po otrzymaniu takiego żądania (wezwania) poinformować organ prowadzący postępowanie o tym, że żądane dokumenty zawierają informacje objęte tajemnicą zawodową. W takiej zaś sytuacji, organ powinien wydać i doręczyć postanowienie o zwolnieniu z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Po otrzymaniu takiego postanowienia i decyzji biegłego rewidenta (albo firmy audytorskiej, bowiem i ta – jako odrębny podmiot – może zostać wezwana do wydania dokumentów) o składaniu zażalenia na takie postanowienie, należy wydać żadaną dokumentację, o ile – co oczywiste – jest ona w posiadaniu biegłego rewidenta (firmy audytorskiej).

W przypadku nieposiadania żądanej dokumentacji w jakimkolwiek zakresie, należy koniecznie poinformować o tym organ wzywający. W przeciwnym wypadku – tak jak w przypadku nieprzekazania posiadanej dokumentacji – biegły będzie narażać się na karę porządkową lub inne działania organów wymiaru sprawiedliwości, bowiem brak jakiegokolwiek odpowiedzi będzie traktowany jako lekceważenie realizacji obowiązków nałożonych na podmiot wezwany – biegłego rewidenta lub firmę audytorską.

W przypadku postępowań cywilnych, wezwanie sądu do stawienia się w charakterze świadka również nie powinno być lekceważone, bowiem – tak jak w przypadku postępowania karnego – za nieusprawiedliwione niestawienie się sąd ma możliwość nałożenia kar porządkowych (art. 274 k.p.c.).

Przy składaniu zeznań, biegły rewident powinien mieć możliwość odmowy udzielenia odpowiedzi na pytanie w zakresie okoliczności objętych tajemnicą zawodową, o czym powinien zostać pouczony przez sąd. Brak bowiem możliwości zwolnienia przez sąd w postępowaniu cywilnym z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie zwalnia sądu z obowiązku udzielenia osobie wezwanej w charakterze świadka odpowiednich pouczeń. Zgodnie zaś z art. 266 k.p.c., przed przesłuchaniem świadka uprzedza się go bowiem o prawie odmowy zeznań. Przyjmuje się powszechnie, że przepis ten dotyczy zarówno prawa odmowy zeznań, jak i prawa odpowiedzi na zadane pytanie.

Niemniej jednak, tak jak już wyżej wskazywano, w polskim porządku prawnym orzeczenia sądów powszechnych nie stanowią źródła powszechnie obowiązującego prawa. Zatem możliwe są sytuacje, w których sąd w danym składzie uzna, że np. odpowiedź na dane pytanie nie będzie stanowić pogwałcenia istotnej tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta (to bowiem do sądu należy ocena tej kwestii) albo że biegłemu rewidentowi nie przysługuje prawo do odmowy udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie, pod rygorem zastosowania skazania świadka na grzywnę, a nawet aresztowania świadka na czas nieprzekraczający tygodnia. Pamiętać należy o tym, że na postanowienia o nałożeniu takich kar – tak jak w przypadku kar porządkowych w procedurze karnej – można złożyć zażalenie.

W takiej sytuacji (przed zastosowaniem przez sąd kary porządkowej) wartym rozważenia jest odwołanie się nie tylko do treści ww. przepisów kodeksu postępowania cywilnego, ale także do ustawy o biegłych rewidentach (ze wskazaniem, że przepisy ustawy wskazują, iż biegły rewident oraz firma audytorska są obowiązani zachować w tajemnicy **wszystkie informacje i dokumenty**, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług), ale także postanowień Kodeksu etyki IESBA, przyjętego przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów uchwałą nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

W uzasadnieniu, dlaczego biegły rewident uważa daną odpowiedź za mogącą naruszyć tajemnicę, należałoby również – w przypadku nieuznania tego przez sąd od razu – wyjaśnić, w miarę ogólnie, aby tajemnicy nie zdradzić, dlaczego w ocenie biegłego rewidenta odpowiedź na zadane pytanie by do takiego skutku prowadziła.

W takich sytuacjach wskazywać także warto, że naruszenie tajemnicy zawodowej w sytuacjach innych, niż wynikających z przepisów prawa powszechnie obowiązującego oraz ww. Kodeksu etyki IESBA, **może skutkować dla biegłego rewidenta odpowiedzialnością dyscyplinarną i nałożeniem nań jednej z kar przewidzianej w ustawie o biegłych rewidentach** (art. 159 ust. 1 ustawy). W konsekwencji przesłuchiwany audytor nie powinien być narażany na sytuacje, w których będzie mu grozić albo kara porządkowa ze strony sądu prowadzącego postępowanie cywilne, albo możliwe ukaranie ze strony Krajowego Sądu Dyscyplinarnego PIBR.

W takich sytuacjach, tj. nalegania przez sąd na ujawnienie informacji stanowiących istotną tajemnicę zawodową, warto także pamiętać, że informacje uzyskiwane w trakcie wykonywania usług atestacyjnych lub usług pokrewnych, niedostępne publicznie, stanowią **dane wrażliwe**. Są nimi zwłaszcza informacje finansowe badanego podmiotu, które powinny być traktowane jako istotne dane podlegające ochronie prawnej, i które powinny być ujawniane jedynie w ściśle określonych w przepisach przypadkach, równie ściśle interpretowanych przez organ prowadzący postępowanie.

W sytuacjach żądania przekazania w toku postępowania cywilnego informacji objętych tajemnicą biegłego rewidenta, rozsądnym wydaje się również zwracanie uwagi na to, że te same dokumenty i informacje objęte tajemnicą zawodową, które posiada audytor, znajdują się co do zasady w posiadaniu klienta – badanego podmiotu. Biegły rewident bowiem świadczy swoje usługi atestacyjne lub pokrewne w oparciu o przekazane przez klienta dokumenty i informacje. Kluczowe zaś dokumenty z wykonania usługi są także wydawane klientowi biegłego rewidenta, zatem dysponuje on takimi samymi danymi i dokumentami, co biegły rewident, który miałby być przesłuchany w charakterze świadka w postępowaniu cywilnym.

Analogiczne postępowanie należy rozważyć w przypadku żądania dokumentów zawierających informacje objęte tajemnicą zawodową, o ile nie zachodzi wyżej już wskazana sytuacja, opisana w art. 248 § 2 k.p.c. zdanie drugie.

Jednakże, za nieuzasadnioną odmowę przedstawienia dokumentu sąd może (po wysłuchaniu biegłego rewidenta odmawiającego przedstawienia dokumentu oraz stron co do zasadności takiej odmowy) skazać na grzywnę (art. 251 k.p.c.). Na postanowienie o nałożeniu grzywny również przysługuje zażalenie.