

Występowanie aplikanta adwokackiego w postępowaniach przed organami podatkowymi i kontroli skarbowej

Rafał Bernat*

Adwokat może działać samodzielnie jako pełnomocnik w postępowaniu podatkowym i kontroli skarbowej lub udzielić substytucji aplikantowi adwokackiemu. Celem artykułu jest wskazanie zakresu czynności, jakie aplikant może dokonywać, reprezentując podatnika. Aktualnie kwestia ta nie jest odrębnie uregulowana, a w piśmiennictwie nie wyraża się zainteresowania tym tematem. W artykule zastosowano analityczną oraz językowo-logiczną metodę badawczą. Autor dokonywał interpretacji tekstów prawnych poprzez zastosowanie wykładni językowej, celowościowej, systemowej, ale także odnosząc się do wyników wykładni sądowej i operatywnej. Wskutek przeprowadzonych badań stwierdzono, że aplikant uprawniony jest do dokonywania w imieniu strony wszystkich czynności w zakresie wspomnianych postępowań z wyłączeniem tych przypisanych do pełnomocników profesjonalnych (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy) lub czynności wykonywanych wyłącznie przez stronę. Jako wniosek de lege lata należy uznać, że obowiązujące przepisy w dostateczny sposób umożliwiają aplikantom adwokackim występowanie jako substytut w imieniu podatnika lub kontrolowanego. Dlatego też warto, aby adwokaci częściej przekazywali tego typu sprawy aplikantom a sami aplikanci przejawiali zaangażowanie w nabywaniu zarówno wiedzy merytorycznej, jak i praktycznej w sprawach podatkowych i dotyczących kontroli skarbowej.

Słowa kluczowe: aplikant adwokacki, podatek, postępowanie podatkowe.

Nadesłany: 13.03.2016 | Zaakceptowany do druku: 07.05.2016

Appearing of the trainee advocate in proceedings before tax and financial audit bodies

The attorney-at-law can act independently as the attorney in tax proceedings and the tax audit or to grant the apprentice advocate the substitution. Indicating the scope of activities is a purpose of the article which the apprentice can make representing the taxpayer. Currently this matter separately isn't settled and in the tax literature an interest in this subject isn't being expressed. Analytical and linguistic-logical research methods were applied. The author made interpretation of legal texts by applying the linguistic, purpose, system interpretation but also referring to results of interpretation court and carried out by the revenue office. As a result of conducted examinations it is stated, the apprentice is authorized to make all action on behalf of the side in recalled proceedings with the shutdown of the ones assigned to professional attorneys (attorney-at-law, legal adviser, tax adviser) or of activities performed exclusively by the side. As the de lege lata postulate should be recognized, that applicable regulations in the

* **Dr Rafał Bernat** – doradca podatkowy.
Adres do korespondencji: e-mail: rafalbernat@onet.eu.

sufficient way enable apprentice advocates to act as substitute on behalf of the taxpayer or controlled. Therefore, it is worthwhile so that attorneys-at-law more often refer cases of this type to apprentices and very apprentices displayed employing in purchasing both the technical knowledge and fiscal audit practical about tax and concerning matters.

Keywords: trainee advocate, tax, tax proceedings.

Submitted: 13.03.2016 | Accepted: 07.05.2016

JEL: K34

1. Wstęp

Aplikant adwokacki jest prawnikiem, który pod patronatem doświadczonego adwokata odbywa swoją aplikację. W zależności od miejsca zatrudnienia aplikant może mieć do czynienia z wieloma klientami i rozwiązywać samodzielnie ich problemy prawne. **Oznacza to, że przedsiębiorcy będą często spotykać się z aplikantami, którzy w zastępstwie adwokata powinni reprezentować ich z należytą starannością.** Można postawić tezę, że jeśli aplikant ma niezbędną wiedzę, doświadczenie oraz umiejętności analityczne, jest w stanie pomóc bezpośrednio klientowi w postępowaniach przed organami administracji publicznej. Co do zasady, aplikant powinien udzielać porad i wyjaśniać konsekwencje prawne podejmowanych przez stronę czynności pod nadzorem patrona lub innego adwokata. Czynności podejmowane przez przedsiębiorców zazwyczaj mają swoje skutki podatkowe, dlatego warto zastanowić się, jaką funkcję pełni aplikant w postępowaniach podatkowych. W związku z możliwością weryfikacji samoobliczenia przez podatnika należności podatkowej może wystąpić konieczność reprezentacji podmiotu w kontroli skarbowej. Celem autora jest wskazanie, jakich czynności może dokonywać aplikant adwokacki w związku z reprezentacją podatnika zarówno w trakcie kontroli skarbowej, jak i postępowania podatkowego. W tym celu zostanie zastosowana analityczna oraz językowo-logiczna metoda badawcza. W praktyce, jeśli przedsiębiorca ma podpisaną umowę na świadczenie usług prawnych z adwokatem, to często zdarza się, że aplikant odbiera telefon lub odpisuje na wiadomości za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, udzielając przy tym porad prawnych. Aby aplikant mógł w odpowiedni sposób przygotować się do tego typu sytuacji, musi

stale podnosić swoje kwalifikacje i poszerzać zakres wiedzy. Celem odbywanej aplikacji adwokackiej jest przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu adwokata. Aplikant może jednak dokonywać sam czynności w ramach pomocy prawnej, które nie wymagają udziału adwokata i nie są zakazane w świetle ustawy Prawo o adwokaturze¹ oraz regulacji samorządu zawodowego. Zgodnie z § 5 pkt. 1 lit. e Regulaminu odbywania aplikacji adwokackiej² aplikant zobowiązany jest bowiem do samodzielnego pogłębienia wiedzy oraz zdobywania praktycznych umiejętności zawodowych. Autor przyjął założenie, że aplikant adwokacki może być pełnowartościowym prawnikiem, wykorzystywanym przez klienta do celów reprezentacji podatnika w postępowaniach podatkowych i kontroli skarbowej. Ze względu na fakt, że adwokaci posiadają uprawnienia do wykonywania czynności doradztwa podatkowego, zdarza się, że aplikanci we własnym zakresie szkolą się w tej trudniej materii, dokonując ustawicznej analizy tekstów normatywnych, orzeczeń oraz interpretacji z zakresu prawa podatkowego. W zakresie postępowania podatkowych, kontroli skarbowej nie występuje przymus adwokacki, dlatego niektóre osoby fizyczne, posiadające pełną zdolność do czynności prawnych, mogą reprezentować podatników przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej. Zarówno w ustawie Ordynacja podatkowa, jak i ustawie o kontroli skarbowej³ nie uregulowano jednak statusu aplikantów adwokackich.

W procedurze podatkowej uregulowano status pełnomocników profesjonalnych – adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, nadając im uprawnienia, których nie mają inni pełnomocnicy. Autor zbada zarówno zakres czynności doradztwa podatkowego w ramach procedury podatkowej, które są możliwe do dokonania przez

aplikantów adwokackich, jak i te wyłączone dla tej grupy pełnomocników. Wspomniane zagadnienia nie były przedmiotem kompleksowej publikacji naukowej, zapewne w związku z brakiem zainteresowania zarówno praktyków, jak i teoretyków problematyką reprezentacji podatnika przez początkujących adeptów prawa. Warto jednak pamiętać o różnicach, jakie dzielą aplikanta adwokackiego chociażby od absolwentów prawa lub aplikantów radcowskich w zakresie posiadanej wiedzy, doświadczenia nabytego podczas współpracy z patronem lub w odniesieniu do tajemnicy związanej z profesją adwokacką. Aby móc przeprowadzić wspomnianą analizę, należy najpierw odnieść się do kwestii pełnomocnictwa udzielanego przez podatnika osobie adwokata z prawem do substytucji.

2. Pełnomocnictwo dla aplikanta w postępowaniach dotyczących podatków

Podatnik udziela pełnomocnictwa adwokatowi w ramach umowy, na podstawie której adwokat podjął się prowadzenia sprawy mandanta. O ile umowa dotycząca reprezentacji ma wymiar zarówno finansowy, jak i organizacyjny (charakter czynności pełnomocnika), o tyle udzielane pełnomocnictwo pełni niejako odrębną funkcję. Stosunek pełnomocnictwa pomiędzy adwokatem a podatnikiem jest dowodem zaufania, jakim obdarzył mandant swojego pełnomocnika⁴. Najczęściej wzory pełnomocnictw, które są przez adwokatów przedstawione do podpisu mocodawcom zawierają postanowienie umożliwiające udzielenie dalszej substytucji (w tym aplikantowi adwokackiemu). Aplikant, działając jako substytut, powinien zgłosić udzielającemu substytucji wszelkie wątpliwości oraz pytania, jakie nasunęły się aplikantowi podczas analizy dokumentacji związanej z przekazaną sprawą. Zgodnie z § 41 Kodeksu Etyki Adwokackiej⁵ adwokat jest także zobowiązany do szczególnej ostrożności w sytuacji udzielenia substytucji aplikantowi. Szczególną ostrożność w tym zakresie należy rozumieć przez poświęcenie większej uwagi i czasu na objaśnienie *meritum* sprawy, dotychczasowego przebiegu postępowania oraz stanowiska podatnika – niż ma to miejsce w sytuacji przekazania sprawy innemu adwokatowi.

W odniesieniu do reprezentacji strony przez aplikanta w ramach procedury administracyjnej przyjmuje się założenie, że aplikant (spełniając kryteria z art. 33 Kodeksu postępowania administracyjnego⁶) może bezpośrednio działać w sprawie w imieniu klienta. Nie dokonano jednak gruntownej analizy związanej z charakterem reprezentacji podatnika przez aplikanta w sprawach dotyczących podatków. Co do zasady, adwokat wykonuje sam czynności, które zlecił mu podatnik. Występują jednak sytuacje, gdy adwokat jednego dnia musi być obecny na kilku rozprawach w różnych miastach lub brać udział w czynnościach związanych z różnymi sprawami. Dlatego też przewidziano instytucję substytucji, dzięki której adwokat nieobecny w danym miejscu może dopuścić do czynności aplikanta (lub innego adwokata). Podatnik jest wtedy reprezentowany w sposób profesjonalny i zasadniczo nie musi ponosić dodatkowych kosztów z tym związanych. W przypadku udzielenia substytucji aplikantowi przez adwokata należy dokonać tego z odpowiednim wyprzedzeniem czasowym, aby także adwokat mógł omówić sprawę z aplikantem, pokazać mu rozwiązanie, wnioski i przestrzec przed ewentualnymi zagrożeniami⁷. Jest to bardzo istotne, gdyż aplikant (zwłaszcza rozpoczynający aplikację) może nie mieć niezbędnej praktyki w stosowaniu prawa podatkowego. Dokonując jedynie wykładni językowej przepisów podatkowych z pominięciem aktualnej wykładni operatywnej tych przepisów, można popełnić błąd w sztuce zastępstwa podatnika, co skutkuje niekiedy rozstrzygnięciem na niekorzyść strony. Taka sytuacja sprawia, że przedsiębiorca reprezentowany przez aplikanta, który nie ma dostatecznej wiedzy i doświadczenia, jest w gorszej sytuacji niż jego przeciwnik (też przedsiębiorca), reprezentowany przez doświadczonego adwokata. Różnice w poziomie świadczonej pomocy prawnej mogą pośrednio przekładać się na wyniki finansowe mandantów⁸.

Ordynacja podatkowa reguluje charakter pełnomocnictwa udzielonego przez podatnika osobie fizycznej posiadającej pełną zdolność do czynności prawnych. Aby występować za podatnika w procedurze podatkowej lub kontroli skarbowej, nie trzeba posiadać wykształcenia prawniczego lub należeć do zawodu zaufania publicznego⁹. Skutkuje to zaistnieniem **niebezpieczeństwa** błędnego i niewłaściwego repre-

zentowania podatnika. Chociaż zakres plenipotencji w procedurze podatkowej i administracyjnej nie różni się znacznie, to jednak występowanie przed organami podatkowymi bez zachowania należytej staranności może przyczynić się do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe o wysokiej wartości. Aplikanci adwokacy, występując jako pełnomocnicy w postępowaniu podatkowym lub kontroli skarbowej, cechują się wyższym poziomem profesjonalizmu niż osoby reprezentujące podatnika, niebędące pełnomocnikami profesjonalnymi (zob. Nowosielski, 2011, s. 128–129; Redzik, 2012, s. 16). Mimo że aplikant działa z substytucji patrona i jest podległy jego wytycznym, pozostaje pełnomocnikiem, wobec którego stosuje się zasady etyki adwokackiej i którego wiedza została uprzednio zweryfikowana przez adwokata nadzorującego jego pracę. Ponadto mandant ma pewność, że aplikant ukończył wyższe studia prawnicze i odbywa aplikację adwokacką zarówno w formie zajęć merytorycznych, jak i poprzez praktyczne wykonywanie czynności¹⁰. Niemniej jednak zaleca się wprowadzanie przez adwokata postanowień do umowy z klientami, określających możliwość udzielenia substytucji aplikantowi w zakresie poszczególnych czynności w postępowaniu kontrolnym i podatkowym. Mocodawca, który został nagle poinformowany o zastępstwie w osobie aplikanta może mieć wątpliwość, czy aby jego sprawa (którą zajmował się adwokat) nie została przekazana innej osobie. Adwokat powinien wtedy poinformować klienta, że substytucja została udzielona aplikantowi, którego wiedzę i stosowne doświadczenie potwierdza. Istotne jest także, aby aplikant reprezentował poprawność metodologiczną, wykazywał się logiczną argumentacją i formułował wnioski z interpretacji prawa w sposób racjonalny¹¹. Jeśli nawet jego analiza sprawy będzie nie końca trafna, to w ramach głoszonych przed organem tez oraz formułowanych zarzutów skierowanych do działania organów administracji publicznej (podobnie jak adwokat) korzysta z ochrony wolności słowa i pisma w granicach określonych zadaniami adwokatury (Gawryluk, 2012, s. 197)¹².

Warto także podkreślić, że aplikant jest zobowiązany do zachowania tajemnicy informacji uzyskanych w trakcie prowadzenia sprawy. Mocodawca, którego

reprezentuje aplikant działający z upoważnienia adwokata, ma gwarancję, że wszelkie poufne dane, z którymi zapoznał się aplikant lub które zostały mu przekazane wprost przez mandanta, nie zostaną rozpowszechnione wobec osób trzecich. Należy przyjąć, że aplikant adwokacki, korzystając z akt sprawy oraz uzyskując wskazane informacje, także podlega tajemnicy zawodowej (Warylewski, 2015; Niedużak, 2010; Postanowienie SN z 26.10.2011r., I KZP 12/11, *Legalis* nr 374545), której dochowanie jest jednym z jego najważniejszych obowiązków. Dodatkowo, gdy reprezentuje podatnika w postępowaniu karnym, obowiązuje go tajemnica obrończa (związana z reprezentacją w danej sprawie), która jednak nie obejmuje informacji uzyskanych przez aplikanta w związku z działalnością pozazawodową. Określenia „tajemnica adwokacka” i „tajemnica obrończa” są używane w piśmiennictwie prawniczym (Wróbel, 2011; Sowiński, 2007; Klejnowska, 2012, s. 325)¹³, gdzie podnosi się wątpliwości co do tego, jaki jest zakres poszczególnych tajemnic. W takim przypadku należy odwołać się do art. 6 ust. 1 i 2 Prawo o adwokaturnie, w świetle którego aplikant musi zachować w tajemnicy wszystko, czego dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej. Co więcej, nie powinien ujawniać tego, co powiedział mu podatnik, ale także tajemnicą są objęte dokumenty i informacje o sprawie przekazane wprost od adwokata udzielającego substytucji.

Ordynacja podatkowa wprost nie stanowi o zasadach udzielania substytucji w postępowaniu podatkowym, dlatego też zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny (Kabat, 2013)¹⁴ należy odnosić się do dyspozycji art. 91 pkt 3 Kodeksu postępowania cywilnego w zw. z art. 137 § 4 Ordynacji podatkowej. W świetle tego przepisu procedury cywilnej udzielone pełnomocnictwo procesowe obejmuje jednocześnie prawo do udzielania substytucji innemu adwokatowi lub radcy prawnemu. Taki pogląd jest jednak nieuprawniony w kontekście utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych¹⁵, wedle których pełnomocnictwo przedstawiane przed organami podatkowymi powinno zawierać wskazanie postępowania z sygnaturą i podaniem organu rozpoznającego sprawę. Dlatego też istnieje dużo prawdopodobieństwo, że ogólna substytucja dla aplikanta nie będzie uznawana przez organy podatkowe.

Tym samym mocodawca powinien złożyć odrębne pełnomocnictwo adwokatowi, jednocześnie wskazując, czy zgadza się na substytucję i czy substytut będzie działał w takim samym zakresie jak pierwotny pełnomocnik.

Przepisy Kodeksu postępowania cywilnego nie regulują w sposób kompleksowy charakteru pełnomocnictwa, jakie udzielane jest adwokatowi. Zgodnie z art. 92 k.p.c. zakres, czas trwania i skutki umocowania szerszego niż pełnomocnictwo procesowe ocenia się według treści pełnomocnictwa oraz art. 95–109 kodeksu cywilnego. Skoro pełnomocnictwo procesowe nie może być użyte przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej¹⁶, to umocowanie do działania przed tymi organami należy interpretować zgodnie z treścią pełnomocnictwa. Zazwyczaj pełnomocnictwo zawiera datę, podpis osoby uprawnionej, dane ewidencyjne pełnomocnika oraz dane miejsca wykonywania zawodu przez pełnomocnika. Zakres pełnomocnictwa może być ograniczony do konkretnych postępowań, organów bądź rodzajów spraw. Jeśli pełnomocnictwo jest niezrozumiałe dla pełnomocnika, powinien on bezwzględnie poinformować o tym mandanta, aby udzielił mu pełnomocnictwa określonego w sposób bardziej precyzyjny.

Przed organami oraz sądami należy odnosić się do treści tego dokumentu, który został podpisany przez mandanta najpóźniej. Substytucja udzielona aplikantowi adwokackiemu przez adwokata w procesie daje podstawy do tego, aby aplikanta określać mianem „kolejny (dalszy) pełnomocnik strony” (tak Borkowski, 2009, s. 101; Borkowski, 2008, s. 140; Zalewski i Malezini, 2013, s. 175)¹⁷. Wtedy adwokat może dalej działać w innych czynnościach (jeśli przewiduje to dokument substytucji), a w razie swojej absencji otrzymywać wsparcie od aplikanta. Problem może się pojawić w przypadku, gdy mandant udzielił pełnomocnictwa zawierającego wyłącznie możliwości udzielenie substytucji dla aplikantów adwokackich. Jeśli prawo substytucji przyznane jest innym adwokatom i radcom prawnym, to obejmuje także aplikantów adwokackich. Zdaniem wybranych badaczy prawa (Turczynowicz-Kieryło i Cajsels, 2003, s. 1081) mandant nie może ustanowić prawa substytucji dla adwokatów z pominięciem aplikantów adwokackich. W kontekście art. 106 k.c. adwokat

nie może ustanowić mocodawcy, jeśli jest to sprzeczne z treścią udzielonego pełnomocnictwa. Oznacza to, że jeśli mandant formuluje zakres przewidzianych substytutów z wyłączeniem aplikantów adwokackich, to adwokat, który udziela mimo to substytucji aplikantowi, działa nie tyle z przekroczeniem zakresu plenipotencji, ile z jawnym naruszeniem woli udzielającego pełnomocnictwa (art. 104 k.c.). Należy stwierdzić, że mandant ma prawo udzielić pełnomocnictwa zawierającego prawo do substytucji z wyłączeniem aplikantów adwokackich.

3. Uprawnienia aplikanta adwokackiego w postępowaniu podatkowym

Postępowanie podatkowe może być wszczęte na wniosek lub z urzędu. Materia postępowania najczęściej dotyczy określenia zobowiązania podatkowego lub wydania interpretacji w zakresie prawa podatkowego. Postępowanie podatkowe ma charakter inkwizycyjny (organ rozstrzyga sam we własnej sprawie) i podatnik (lub jego pełnomocnik) nie może korzystać z zasady kontradiktoryjności tak jak w postępowaniu cywilnym. Oznacza to, że stroną przeciwną podatnika nie jest inny przedsiębiorca (podmiot równorzędny), lecz organ administracji publicznej, często wszczynający z urzędu postępowanie, w którym ma z góry przyjętą tezę, w wyniku której podatnik otrzyma podatek do zapłaty. Organ podatkowy jest jednocześnie zainteresowany rozstrzygnięciem i dba o to, aby realizować zasadę fiskalizmu. Zgodnie z zasadą *in dubio pro fisci* (wątpliwości tłumaczy się na korzyść aparatu skarbowego) w razie zaistniałych wątpliwości organ będzie interpretował je na korzyść interesu skarbu państwa. Powstaje zatem pytanie, jak podatnik w tak nieprzyjnym dla niego otoczeniu prawnym może bronić swoich racji. Naturalnym rozwiązaniem wydaje się wystąpienie pełnomocnika, który posiadając wiedzę i doświadczenie z zakresu prawa podatkowego, będzie w stanie skuteczniej niż podatnik badać dane postępowanie w aspekcie prawidłowości (legalności) jego przeprowadzenia przez organ. W postępowaniu podatkowym ważniejszą rolę niż uprawnienia adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego ma dla klienta zakres wiedzy pełnomocnika pozyskanej w trakcie

prowadzonych uprzednio spraw w podobnej materii. Wydaje się zatem, że właściwy pełnomocnik podatnika w postępowaniu podatkowym powinien cechować się dużą wiedzą, doświadczeniem oraz znajomością interpretacji podatkowych i orzecznictwa sądownoadministracyjnego. Kryteria może także spełniać aplikant adwokacki. Mając na względzie przepisy Ordynacji podatkowej, czynności jakie aplikant może dokonywać jako pełnomocnik w postępowaniu podatkowym należy podzielić na związane z:

- 1) oświadczeniami składanymi organowi podatkowego dotyczącymi woli podatnika
 - wnoszenie o wszczęcie postępowania (art. 165 § 1 OP), wydanie zaświadczenia (art. 306a § 1 OP);
 - wnoszenie podań, żądań, wyjaśnień, ponagień (art. 168);
 - udzielanie wyjaśnień na wezwanie organu (art. 155 OP, art. 274a OP);
 - żądanie zwrotu kosztów strony (art. 265 § 1 pkt. 2 OP)

2) doręczaniem pism

- możliwość potwierdzenia otrzymania pism kierowanych przez organ do podatnika i ustanowienia adresu pełnomocnika jako właściwego adresu do doręczeń (art. 145 OP);
- ustanowienie adresu do doręczeń właściwego dla osoby przebywającej za granicą (art. 147 OP)¹⁸;
- występowanie o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej na adres elektroniczny aplikanta (art. 146 OP, art. 152 OP).

Jeśli substytut posiada adres do doręczeń inny niż adres wskazany przez dotychczasowego pełnomocnika, to organ powinien przysłać korespondencję do podatnika na adres znajdujący się już w aktach sprawy (tj. pełnomocnika pierwotnego) (Malezini i Zalewski, 2013, s. 176). Zazwyczaj substytucja traktowana jest jako czasowe zastępstwo. Dlatego też ustanawianie kolejnego adresu do doręczeń tylko na krótki okres może powodować utrudnienia w doręczeniu pism do strony. Skutkiem tego postępowanie ulegnie wydłużeniu.

3) prawem dostępu do akt sprawy

- wnoszenie o udostępnienie akt lub sporządzenie kopii dokumentów (art. 178 OP)

4) uczestnictwem w czynnościach organu podatkowego

- stawiennictwo na przesłuchaniu świadka w sprawie (art. 190 OP);
 - uczestnictwo na rozprawie podatkowej (art. 200a–200d);
 - udział w oględzinach lokalu podatnika (art. 276 OP),
- 5) środkami zaskarżania:
 - wnoszenie zażaleń, odwołań;
 - wnoszenie wniosków o wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności lub uchylenie/wygaśnięcie decyzji,
 - 6) wydaniem interpretacji indywidualnej lub ogólnej prawa podatkowego
 - składanie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej lub ogólnej.

W zakresie postępowania toczącego się w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej aplikant adwokacki (ale także adwokat) nie powinien podpisywać samodzielnie wniosku o interpretację indywidualną prawa podatkowego, gdyż zawiera on oświadczenie pod odpowiedzialnością karną o braku przeciwwskazań do wystąpienia w zakresie wniosku (m.in. brak toczącego się postępowania w sprawie, o którą pyta podatnik Dyrektora Izby Skarbowej). Aplikant adwokacki nie powinien prowadzić ksiąg rachunkowych podatnika, stąd nie może mieć pełnej wiedzy o wszystkich **aspektach** rozliczeń publiczno-prawnych mandanta. Zalecane jest, aby podatnik samodzielnie podpisywał wspomniane wnioski, podając adwokata jako pełnomocnika w postępowaniu.

Mając na uwadze powyższą analizę, można stwierdzić, że katalog czynności dostępnych dla aplikanta umożliwia mu prawidłową reprezentację podatnika w postępowaniu podatkowym. Najistotniejsza wydaje się możliwość wnoszenia środków zaskarżania oraz innych pism do organów podatkowych, a także reprezentacja bezpośrednia podatnika w siedzibie organu podatkowego. Warto także wspomnieć (co nie jest uregulowane w przepisach), że aplikant może udzielać wyjaśnień stronie postępowania zarówno co do zakresu sprawy, jak i praw i obowiązków podatnika, występujących w przewidywanych w przyszłości postępowaniach.

4. Uprawnienia aplikanta adwokackiego w ramach kontroli skarbowej

Kontrola skarbową jest postępowaniem, które od momentu zawiadomienia o planowanym wszczęciu zdaje się wpływać

stresogennie na wielu przedsiębiorców. Postępowanie kontrolne należy traktować jako procedurę mającą na celu wykrycie rzeczywistych nieprawidłowości w sposobie rozliczania podatkowego podmiotu kontrolowanego. Niekiedy jednak kontrolujący przeprowadzają subiektywną analizę materiału dowodowego, co powoduje niezasadne ustalenie błędów, jakie popełnił podatnik w opodatkowaniu. Dlatego tak ważne jest, aby podatnika reprezentował profesjonalista, dla którego odczytanie „ducha prawa” na podstawie ustawy o kontroli skarbowej oraz innych właściwych przepisów nie stanowi większego problemu. Wybór doradcy podatkowego lub radcy prawnego nie zawsze wydaje się w tym zakresie odpowiedni, gdyż Urząd Kontroli Skarbowej może działać także jako finansowy organ przygotowawczy w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe (art. 33b u.k.s.). Pełnomocnikiem w kontroli skarbowej może być zarówno osoba z uprawnieniami adwokata, jak i osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnej, której mandant zaufa i udzielił pełnomocnictwa. W odniesieniu do charakteru plenipotencji w kontroli skarbowej należy stosować w tym zakresie odpowiednie przepisy Ordynacji podatkowej (Kulicki, 2014, s. 231)¹⁹. Kontroli skarbowej nie należy jednak mylić z postępowaniem podatkowym (czy kontrolą podatkową) – gdyż zawiera odrębny charakter i elementy ją wyróżniające (szerzej: Bernat, 2014). Niemniej jednak dopuszczalne jest, aby w ramach kontroli skarbowej została wszczęta kontrola podatkowa. Jedną z odmiennie uregulowanych kwestii jest zakres udzielonej plenipotencji do działania za kontrolowanego (podatnika). Przyjmuje się, że osoba pełnomocnika może podczas kontroli skarbowej (tak Jaszczak, w: Mariański, 2014, s. 113):

- odebrać korespondencję;
- skierować wnioski o wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli;
- odebrać upoważnienie do kontroli, złożenia wyjaśnień i wniesienia zastrzeżeń do protokołu kontroli, a także wszystkich innych czynności.

Nie jest to jednak pełen zakres praw i obowiązków aplikanta działającego jako substytut w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez Urząd Kontroli Skarbowej. Uzupełniając przedstawiony powyżej

pogląd, należy stwierdzić, że aplikant adwokacki:

- okazuje swoją legitymację aplikanta na wyraźne żądanie kontrolujących (art. 11a ust. 1 pkt. 1 u.k.s.);
- ma prawo wnieść zażalenie do Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej na zasadność lub sposób dokonania czynności określonych w art. 11a ust. 3 u.k.s.;
- może złożyć zażalenie do właściwego miejscowo prokuratora rejonowego (art. 11c ust. 1 u.k.s.) na dokonywanie czynności w trybie art. 11a ust. 1 pkt 1 i 3 u.k.s.;
- ma prawo wnieść zażalenie do właściwego miejscowo prokuratora rejonowego na zatrzymanie, o którym mowa w § 9 pkt. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z 08.07.2011 r.²⁰

Warto odnotować, że aplikant (a także adwokat) nie może wnieść środka zaskarżenia od środków przymusu zastosowanych przez inspektorów kontroli skarbowej. Ustawodawca pominął wprowadzenie podstawy prawnej umożliwiającej podważenie przez kontrolowanego sposobu i zasadności użycia środków przymusu bezpośredniego, do których zastosowania uprawnieni są inspektorzy i pracownicy organów kontroli skarbowej w trybie art. 11f u.k.s. Jest to istotne, gdyż inspektorzy kontroli skarbowej zostali wyposażeni w szeroki katalog wspomnianych środków, których kontrola zasadności zastosowania nie jest precyzyjnie określona. Udział pełnomocnika substytucyjnego w postępowaniu przygotowawczym dotyczącym wykroczeń i przestępstw skarbowych jest zasadny, gdyż kontrolowany może zostać oskarżony, a jego prawa i obowiązki wynikające ze statusu kontrolowanego znacznie różnią się w przypadku statusu oskarżonego. W kontaktach z prokuratorem oraz oskarżycielem publicznym (organ przygotowawczy), wynikłych w związku z postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez Urząd Kontroli Skarbowej, oskarżonego może reprezentować aplikant adwokacki. Nie jest tutaj przeszkodą ograniczenie co do jednego obrońcy – art. 122a § 1 Kodeksu karnego skarbowego²¹. Zgodnie z tym przepisem w sprawach o wykroczenia skarbowe oskarżony może korzystać z jednego pełnomocnika. Nie oznacza to jednak, że ustanowiony w sprawie jeden adwokat nie ma prawa udzielania substytucji aplikantom adwokackim.

Pełnomocnicy nie mogą reprezentować kontrolowanego w sprawach, w których ich udział musi być osobisty. Nawet jeśli mandant udzieli pełnomocnictwa szczególnego w tym zakresie, to organ kontroli skarbowej nie może dopuścić aplikanta lub adwokata do reprezentacji kontrolowanego w następujących czynnościach:

- złożenie oświadczenia o stanie majątkowym w trybie art. 285A § 3 OP przez osoby wymienione w art. 2 pkt. 15 u.k.s.;
- poniesienie kosztu w zakresie rozładowania i załadowania towaru, będącego przedmiotem kontroli.

W kontekście innych praw i obowiązków związanych z kontrolowanym należy stwierdzić, że jeżeli ustawa o kontroli skarbowej oraz inne przepisy nie stanowią wprost o konieczności samodzielnego udziału kontrolowanego w czynności, to udział pełnomocnika jest dopuszczalny. W nawiązaniu do aplikantów adwokackich istnieje jednak pewien zakres czynności, których nie mogą wykonywać przed uzyskaniem wpisu na listę adwokatów.

5. Czynności doradztwa podatkowego wyłączone dla aplikantów adwokackich

Procedura podatkowa określa niektóre sytuacje, w których czynności dokonują jedynie osoby posiadające uprawnienia radcy prawnego, adwokata, doradcy podatkowego. Zgodnie z art. 137 § 3 OP, pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Adwokat, radca prawny, a także doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Oznacza to, że aplikant nie może poświadczyc za zgodność z oryginałem dokumentu pełnomocnictwa, które udzielił mandant bezpośrednio adwokatowi. Tak samo jest w odniesieniu do dokumentów przesyłanych w kopii do organu (art. 194 § 2 OP) – np. faktur wymienionych w załączniku odwołania od decyzji. Gdyby aplikant umieścił swój podpis (wraz z datą i miejscowością) i poświadczyl za zgodność z posiadanym oryginałem kopię pełnomocnictwa, to jego działania nie można kwalifikować jako czynu z art. 270 § 1 Kodeksu karnego. Intencją aplikanta jest wtedy potwierdzenie zgodności kopii

z oryginałem, który posiada, nie zaś modyfikowanie treści samego dokumentu pełnomocnictwa. W takim wypadku organ, który otrzyma poświadczoną kopię przez aplikanta, powinien wezwać pełnomocnika do przedstawienia pełnomocnictwa poświadczonego przez adwokata.

Gdyby organ podatkowy lub kontroli skarbowej miał wątpliwości, czy oryginał istnieje, może zwrócić się do adwokata o jego przedstawienie (bez konieczności pozostawiania w aktach organu). Inaczej jest w odniesieniu do kopii dokumentów poświadczanych za zgodność z oryginałem zgodnie z art. 194 § 2 OP. Mają one bowiem charakter dokumentów urzędowych. Skoro ustawodawca nadał taką ochronę prawną dokumentom tworzonym przez pełnomocników profesjonalnych, to każdy kto posługuje się prawem ze wspomnianego artykułu może być oskarżony o poświadczenie nieprawdy (art. 271 § 1 KK). Należy stwierdzić, że przepisy podatkowe nie stanowią wprost o poświadczonym pełnomocnictwie jako dokumencie urzędowym. Gdyby ustawodawca chciał zrównać poświadczone pełnomocnictwo z innym dokumentem dotyczącym sprawy, to wprowadziłby taki zapis do art. 194a Ordynacji podatkowej. Dlatego też zrównanie penalizacji czynu poświadczenia przez aplikanta adwokackiego pełnomocnictwa i innych dokumentów dotyczących sprawy nie wydaje się oczywiste.

6. Podsumowanie

W wyniku przedstawionej analizy należy stwierdzić, że aplikant adwokacki w zakresie większości czynności może być pełnomocnikiem podatnika zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i kontroli skarbowej. Posiadana wiedza, zdolności analityczne (wymagane od aplikanta) oraz doświadczenie w obsłudze prawnej podmiotów powodują, że aplikant może w wielu przypadkach bronić interesów podatnika przed organami nie gorzej, niż to czyni sam adwokat. Wszelkie informacje przekazywane aplikantowi przez podatnika objęte są tajemnicą adwokacką, co czyni aplikanta osobą godną zaufania i przypodobania do adwokata. Należy zatem stwierdzić, że posiadanie statusu aplikanta adwokackiego daje szeroki zakres możliwości w obsłudze prawnej podmiotów, chociaż istnieje pewien katalog czynności

wyłaczony dla aplikantów, np. poświadczanie dokumentów za zgodność z oryginałem. Niekiedy działanie pełnomocnika jest niemożliwe ze względów proceduralnych, gdyż przepisy wyraźnie stanowią o dokonywaniu określonych czynności przez podatnika lub kontrolowanego samodzielnie. Mając jednak na względzie, że stopień skomplikowania prawa podatkowego w Polsce wydaje się pogłębiać, istotne z punktu widzenia interesu podatników jest, aby aplikanci adwokaccy korzystali ze swoich umiejętności z korzyścią dla stron postępowań podatkowych i karnoskarbowych. Działanie aplikanta jako substytutu umożliwi reprezentację podatnika/kontrolowanego przez osobę o odpowiednich kwalifikacjach, natomiast aplikantowi zapewni niezbędną praktykę. Biorąc pod uwagę aktualny stan wiedzy w zakresie udzielanych substytucji aplikantowi przez adwokata, nie wydaje się potrzebne formułowanie wniosków *de lege ferenda* (na przyszłość) dotyczących zmian legislacyjnych. Jednocześnie warto, aby adwokaci zachęcali aplikantów do samodoskonalenia w dziedzinie podatków i kontroli skarbowej i umożliwiali im jak najczęstszy udział jako substytut w czynności przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej. W odniesieniu do oczekiwanych od samorządu zawodowego zmian należy zastanowić się nad modyfikacją dotychczasowych programów aplikacji, które koncentrują się (w zakresie prawa podatkowego) na prawie materialnym. Dobrym pomysłem byłoby omówienie procedury podatkowej i kontroli skarbowej wraz z wykładami o postępowaniu administracyjnym (które jest bardzo podobne do postępowania podatkowego). Brak wskazywania przez wykładowców zakresu czynności w ww. postępowaniach, jakich może dokonać aplikant, powoduje, że udzielenie substytucji przez adwokata w większości dotyczy procedury karnej lub sądowej.

Przypisy

- 1 Ustawa z 26.05.1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2015 r., poz. 615, j.t.). Artykuł został napisany na stan prawny z dnia 30 listopada 2015 r. Autor zdecydował się pominąć rozważania związane z komparatystyką uprawnień aplikanta adwokackiego z aplikantami innych prawniczych zawodów regulowanych.
- 2 Obwieszczenie Prezydium NRA z 16.12.2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Regulaminu odbywania aplikacji adwokackiej – zwane

dalej „Regulamin aplikacji”. Jednocześnie, jak wskazał NSA, odbywanie przez aplikanta ma przynieść rezultat w przygotowaniu go do wykonywania zawodu, dlatego tak istotna jest stała weryfikacja (kolokwia) – wyrok z 14.10.2014 r., II GSK 1351/13, Legalis nr 1079528.

- 3 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613, j.t.), zwana także „OP”. Ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 533, j.t.) – zwana także „u.k.s.”. W artykule pominięto analizę związaną ze sprawami z zakresu cel i postępowania egzekucyjnego w administracji, jakie są właściwe dla osób wykonujących czynności doradztwa podatkowego. Zagadnienie związane z możliwością zaskarżenia prawomocnej decyzji podatkowej i reprezentacji w postępowaniu sądownoadministracyjnym zostanie omówione w odrębnej pracy.
- 4 Zob. Krzemiński (2008, s. 134). Stosunek pełnomocnictwa zobowiązuje także adwokata do lojalności wobec klienta, która wyraża się w traktowaniu interesu mandanta w sposób nadrzędny (np. w kontekście obowiązku zapłaty przez klienta za wykonywaną pomoc prawną) – zob. Kruszyński (2002, s. 43).
- 5 Obwieszczenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z 14.12.2011 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej) – zwane dalej „Kodeks Etyki Adwokackiej”. Jednocześnie w orzecznictwie zauważa się, że udzielenie substytucji aplikantowi wynika często z niemożliwości być obecnym przez adwokata na wszystkich rozprawach – wyrok Sądu Najwyższego z 08.12.2011 r., IV CSK 172/11, Legalis nr 478711.
- 6 Ustawa z 14.06.1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r., poz. 267, j.t.). Szerzej o charakterze pełnomocnictwa w postępowaniu administracyjnym: Knyśiak-Molezyk (2013).
- 7 Podobnie Naumann (2012, s. 383–384). Patron powinien także prześledzić z aplikantem aktualną linię orzecznictwa organów podatkowych – jeśli wymaga tego zawilość sprawy lub jej wyjątkowy charakter – *vide* § 11 pkt. 2 Regulaminu aplikacji.
- 8 Zapewnienie należytej pomocy prawnej w warunkach swobody działalności gospodarczej przejawia się także w tym, że przedsiębiorca ma wybór pomiędzy różnymi pełnomocnikami – zob. wyrok NSA z 29.11.1991 r., II SA 942/91 – za trafność tego wyboru odpowiada sam moco dawca, postanowienie NSA z 16.11.2006 r., II OZ 1206/06, źródło: CBOSA.
- 9 Szerzej o zawodzie zaufania publicznego: Bernat (2014).
- 10 Prawo podatkowe – zarówno materialne, jak i proceduralne nie jest najczęstszym obszarem praktyki aplikantów – zob. Olężałek (2013,

s. 83–86). Dodatkowo aplikant może poświęcić szczególną uwagę na wspomnianą dziedzinę prawa, gdyż w obecnym kształcie adwokaci nie mają konkretnej specjalizacji – por. Bergier i Jacyna (2015, s. 12–14). Jeśli nawet dany pełnomocnik zajmuje się wyłącznie konkretnymi sprawami i reprezentuje podatników np. w zakresie postępowania karnoskarbowego, to ma to jedynie wymiar praktyczny i nie oznacza jednostkowych uprawnień, których posiadanie uzależnione jest od rodzaju spraw, w jakich specjalizuje się adwokat.

- 11 Podobne uwagi w zakresie etosu praktyki prawniczej podnosi Sobański (2011, s. 17). Ponadto aplikant nabywa umiejętności wysłuchania strony, rozmowy z nią w taki sposób, aby w jak najlepszy sposób móc ją reprezentować. W przyszłości jako adwokat (pełnomocnik podatnika), niekiedy będzie zobowiązany do samodzielnego podejmowania decyzji – zob. Malicki (2011, s. 101).
- 12 Tak też WSA w Gliwicach z 07.01.2009 r., III SA/GI 386/08, źródło: CBOSA.
- 13 Takie określenia używane są także przez Naczelną Radę Adwokacką – zob. uchwała nr 99/2015 Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z 12.10.2015 r., źródło: nra.pl. Autor odnosi się w tekście do ustawy z 26.05.1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2015 r., poz. 615) – określanej jako „Prawo o adwokaturze”.
- 14 Zob. też Ustawa z 17.10.1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. 2014, poz. 101, j.t.) – zwana także „k.p.c.”. W tekście znajduje się także odniesienie do ustawy z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121, j.t.) – zwanej w skrócie „k.c.”.
- 15 Przykładowo wyroki NSA z 11.04.2008 r. II FSK 128/08; z 30.04.2009 r., I FSK 131/09; z 18.10.2009 r., I FSK 1843/07; z 17.12.2009 r., II FSK 1161/08; z 21.05.2010 r., II FSK 42/09, źródło: CBOSA.
- 16 Pełnomocnictwo procesowe nie może równocześnie zawierać określenia konkretnych sygnatur postępowań podatkowych, gdyż wtedy przestaje być jedynie procesowym. Organy podatkowe często zaś wymagają pełnomocnictw szczególnych lub rodzajowych – np. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 03.03.2011 r., ILPP2/443-1984/10-2/JK. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie twierdzi, że skoro pełnomocnictwo należy złożyć do akt każdej ze sprawy to pełnomocnictwo takie powinno dotyczyć tej konkretnej sygnatury – tenże, Interpretacja indywidualna z 20.12.2010 r. IPPB2/415-848/10-2/MK1. Odmiennie zdanie mają Ciecierski (2011) i Drosik (2008, s. 59).
- 17 Podobnie wyrok Sądu Najwyższego z 29.09.2011 r., IV CZ 52/11, Lex nr 1084560 i postanowienie SN z 07.11.2006 r., I Aca 1678/06, Lex nr 276382.
- 18 Ustanowienie pełnomocnika do doręczeń dla osoby z zagranicy możliwe jest z wyłączeniem

sytuacji, gdy umocowanie ma służyć przedłużeniu postępowania lub utrudnieniu kontaktu ze stroną – zob. Malezini i Zalewski (2013, s. 148).

- 19 Podobnie NSA w wyroku z 28.08.2013 r., I FSK 1387/12, źródło: CBOSA.
- 20 Rozporządzenie ministra finansów z 08.07.2011 r. w sprawie warunków, sposobu i szczegółowego trybu wykonywania niektórych czynności przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej, sposobu i trybu współpracy z Policją w zakresie wykonywanych czynności oraz wzorów dokumentów stosowanych w sprawach zatrzymania osoby i kontroli rodzaju paliwa używanego do napędu pojazdu mechanicznego (Dz. U. z 2011 r., Nr 152, poz. 899).
- 21 Ustawa z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186, j.t.).

Bibliografia

- Artymiak, G. i Rogalski, M. (red.) (2012). *Proces karny. Część ogólna*. Warszawa.
- Babiarz, S., Dauter, B. i Gruszczyński, B. (2013). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Bergier, W. i Jacyna, J. (2015). *Etyka zawodu adwokata. Regulamin zawodu adwokata*. Warszawa: C.H. Beck.
- Bernat, R. (2014). Charakter prawny kontroli skarbowej i podatkowej prowadzonej u przedsiębiorcy. *Rocznik Towarzystwa Naukowego*, t. VI.
- Bernat, R. (2014). Deregulacja zawodu doradcy podatkowego jako naruszenie interesu podatnika. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 93.
- Borkowski, G. (2009). Aplikant adwokacki w postępowaniu cywilnym – substytut czy zastępca adwokata? *Palestra*, 11–12.
- Borkowski, G. (2008). Glosa do uchwały SN z dnia 28 czerwca 2006 r., III CZP 27/06. *Przegląd Sądowy*, 6.
- Ciecierski, M. (2011). Pełnomocnictwo podatkowe – w postępowaniu i poza nim. cz. I. *Radca Prawny*, 4–5.
- Drosik, J. (2008). Pełnomocnictwo i opłata skarbową od pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. *Radca Prawny*, 4–5.
- Gawryluk, M. (2012). *Prawo o adwokaturze*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Giezek, J. (red.) (2011). *Współczesna adwokatura wobec innych zawodów prawniczych*, t. IV, Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Knysiak-Molczyk, H. (2013). *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Krzemiński, Z. (2008). *Etyka adwokacka. Teksty, orzecznictwo, komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.

- Kulicki, J. (2014). *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Łojko, E. i Dziurnikowska-Stefańska, M. (2011). *Wartości a sukces zawodowy prawników – granice kompromisu?* Warszawa: Wyd. UW.
- Łojko, E. (red.) (2002). *Etyka prawnika. Etyka nauczyciela zawodu prawniczego*. Warszawa: Wyd. UW.
- Mariański, A. (red.) (2014). *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Malezini, A. i Zalewski, D. (2013). *Kontrola skarbowa, 630 wyjaśnień i interpretacji*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Naumann, J. (2012). *Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Niedużak, M. (2010). Czy tajemnica adwokacka może obowiązywać tylko adwokatów? Rozważania na gruncie przepisów prawa o adwokaturze oraz Kodeksu postępowania karnego. *Palestra*, 11–12.
- Ołężalek, M. (2013). Propozycje zmian w programie kształcenia aplikantów adwokackich oraz w Krajowej Szkole Sądownictwa i Prokuratury. *Palestra*, 11–12.
- Redzik, A. i Kotliński, T.J. (2012). *Historia adwokatury*. Warszawa: Palestra.
- Sobański, R. (2011). Zawód prawnika jako profesio. *Palestra*, 7–8.
- Sowiński, P.K. (2007). Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 22.11.2004 r., SK 64/03. *Prokuratura i Prawo*, 4.
- Turczynowicz-Kieryło, J. i Cajselski, W. (2003). Prawna dopuszczalność ograniczania pełnomocnictwa substytucyjnego. *Monitor Podatkowy*, 23.
- Warylewski, J. (2015). Tajemnica adwokacka i odpowiedzialność karna za jej naruszenie (ujawnienie). *Palestra*, 5–6.
- Wróbel, T. (2011). Aplikant adwokacki – obrońca czy nie-obrońca? Uwagi na marginesie postanowienia SN z 26.10.2011 (I KZP 12/11). *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych*, 4.
- Zalewski, D. i Malezini, A. (red.) (2013). *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*. Warszawa.